

## **DICTAMEN D.A.T. 1/17**

**Buenos Aires, 9 de enero de 2017**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Exenciones. Prestación del servicio de coordinación integral del sector de anestesiología contratado por una Municipalidad para su hospital. Improcedencia.**

Sumario:

La prestación objeto de la licitación efectuada por la Municipalidad ... –Coordinación Integral del Servicio de Anestesiología del Hospital Municipal ..., incluyendo la organización técnica y la provisión de la aparatología necesaria para tal cometido–, no se encuentra comprendida en la exención prevista en el art. 7, inc. h), pto. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto al valor agregado a la “Prestación de Coordinación Integral del Servicio de Anestesiología del Hospital Municipal ...”, en caso de resultar adjudicataria de la licitación ... Nº .../15, efectuada por la Municipalidad ...”.

Sobre el particular, destaca que el citado Municipio cuenta con un Hospital Municipal, el que al no poseer disponibilidad de determinados servicios contrata los mismos a terceros.

En su opinión, considerando el criterio sostenido por el Fisco en los Dicts. D.A.L. 18/96 y D.A.T. 22/01 y 15/11, el importe que el proveedor le factura al hospital por la derivación de los estudios y/o prestación de servicios médicos al mismo y al Municipio a través de éste, estaría exento del I.V.A.

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../15 (SDG ...), la Subdirección General ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante con la expresa aclaración de que, conforme a lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a los obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Asimismo, se señala que este servicio asesor abordará el análisis tributario requerido desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante y sin efectuar verificación alguna, la cual eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

En cuanto a la normativa aplicable objeto de consulta, cabe indicar que el art. 7, inc. h), pto. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado consagra la exención en el gravamen para “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.; 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”.

En tanto que el segundo párrafo del precitado artículo limita la exención a “... los importes que deban abonar a los prestadores los Colegios y Consejos Profesionales, las Cajas de Previsión Social para profesionales y las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales así como todo pago directo que a título de coseguro, o en caso de falta de servicios deban efectuar los beneficiarios”.

Asimismo, el tercer párrafo establece que “La exención dispuesta precedentemente no será de aplicación en la medida en que los beneficiarios de la prestación no fueren matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares –en el caso de servicios organizados por los Colegios y Consejos Profesionales y Cajas de Previsión Social para profesionales– o sean adherentes voluntarios a las obras sociales, sujetos a un régimen familiar similar a los sistemas de medicina prepaga, en cuyo caso será de aplicación el tratamiento dispuesto para estas últimas”.

Finalmente, el cuarto párrafo dispone que “Gozarán de igual exención las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales”.

Reseñada la normativa atinente, corresponde señalar que conforme se desprende del art. 1 del pliego de bases y condiciones de la licitación ... Nº .../15 de la Municipalidad ..., el objeto del contrato es la prestación de la Coordinación Integral del Servicio de Anestesiología del Hospital Municipal ..., incluyendo la organización técnica y la provisión de la aparatología necesaria para tal cometido.

En cuanto a las bases para la contratación del servicio en cuestión, el artículo ... del referido pliego estipula en su pto. 1 que “El oferente que resulte adjudicatario deberá realizar el servicio proveyendo el equipamiento necesario para su realización, suministrando el hospital oxígeno y aspiración centralizada, no por tubos, los insumos anestésicos acordes al tipo del servicio a prestar y poniendo a disposición el plantel municipal de médicos anestésistas”.

Asimismo el pto. 4 del citado artículo establece que “La contratista proveerá los equipos necesarios de última generación, incluyendo el monitoreo anestésico oxicapnográfico, analizador de gases anestésicos, sensores de relajación muscular, ecógrafos, etc., ...bajo su exclusiva responsabilidad”.

Por su parte, el pto. 6 prevé que “La coordinación integral técnica y administrativa del servicio de anestesiología deberá cumplir su función en nexa con los profesionales médicos anestésistas de planta de personal municipal en cuanto a la organización y distribución de las tareas específicas de anestesiología, actuando coordinadamente con el servicio de quirófano en la elaboración del listado de operaciones, teniendo en cuenta las necesidades del servicio”.

Al respecto, corresponde en primer lugar señalar que en diversas oportunidades este servicio asesor evaluó si resultaba viable la exención en aquellos casos en que el servicio no era abonado por una obra social sino por un hospital o un municipio.

Así, en la Actuación Nº .../03 (DI ...) se indicó, con respecto a los servicios de ambulancia contratados por un municipio, que "... desde el punto de vista de la literalidad de la norma no correspondería considerar que los mismos se encuentran amparados por la franquicia, toda vez que no se verifican los recaudos exigidos por dicha norma en cuanto al sujeto que los abona"; no obstante, se recordó que en el Dict. D.A.T. 22/01 se entendió que a partir de la interpretación finalista efectuada por el servicio jurídico en el Dict. D.A.L. 18/96, "... las prestaciones de asistencia sanitaria, médica y paramédica realizadas a un Estado provincial por parte de prestadores médicos para ser destinadas a pacientes indigentes y carentes de obra social ... resultan similares a las desarrolladas por obras sociales, quedando alcanzadas, en consecuencia, por el beneficio exentivo que dispone el art. 7, inc. h), pto. 7 de la ley".

Asimismo, se citó la opinión de la Dirección Nacional ..., la cual a través de su Memorando Nº .../01 expresó que si bien compartía la interpretación finalista comentada, consideraba conveniente aclararla mediante una norma de carácter reglamentario.

Por su parte, en la Actuación Nº .../10 (DI ...) en la que se analizó el tratamiento en el I.V.A. de los servicios médicos de anestesista contratados por un municipio para ser destinados tanto a pacientes indigentes o carentes de obra social como a pacientes con cobertura social, se señaló que "... la citada dependencia ministerial informó en su Memorando Nº .../2003 '... que se encuentra tramitando un proyecto de decreto a través del cual se modifica la reglamentación del gravamen, disponiendo que la exención a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica dispuesta en el pto. 7 del inc. h) del primer párrafo del art. 7 de la ley resulta de aplicación, asimismo, cuando los mismos son realizados a favor de pacientes derivados de hospitales nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como cuando son contratados por los aludidos niveles de Gobierno".

En ese contexto, se expresó que "... de acuerdo con lo informado por la aludida Dirección Nacional, el proyecto en cuestión contemplaría la exención tanto para los servicios sanitarios prestados a pacientes derivados de hospitales públicos como para los contratados por el Estado nacional, provincial, municipal y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, observando que de prosperar dicho proyecto, correspondería considerar que aun cuando no se destinen a pacientes indigentes o carentes de obra social, los servicios médicos por los cuales se consulta se hallarían exentos del tributo al ser contratados por un municipio".

En ese orden de ideas, en el citado antecedente se dijo que a partir de una interpretación finalista cabía entender que los servicios médicos de anestesista contratados por un municipio se hallaban comprendidos en la exención consagrada por el art. 7, inc. h), pto. 7 de la Ley del I.V.A.

No obstante, previo a remitir la correspondiente nota de respuesta, se estimó oportuno solicitar la intervención del área ... a efectos de que evaluara la conveniencia de proceder en tal sentido o si correspondía responder en función a una interpretación literal de la normativa vigente.

La opinión de la citada área ... fue receptada en el Dict. D.A.T. 15/11, en el cual se señaló que dicho servicio, luego de reseñar el marco normativo aplicable, trajo a colación el Dict. D.A.L. 18/96 en el

cual se indicó que “... el legislador ha tenido presente una finalidad social de la cobertura médica, alcanzando el beneficio exentivo exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores las obras sociales reconocidas como tales, a los pagos directos que a título de coseguro o en caso de falta de servicios deban efectuar los beneficiarios, como asimismo a las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga”; compartiendo lo opinado en su momento por esta Asesoría al decir que “... las prestaciones a que se alude, en manos de establecimientos pertenecientes al Estado, como lo son los hospitales públicos –cuando devienen remuneradas–, no están sujetas al gravamen ...”.

En tal sentido, agregó que oportunamente se concluyó que “... las prestaciones médicas realizadas a favor de aquellos pacientes que son derivados de hospitales públicos a clínicas o sanatorios privados, por carecer aquéllos de material o instrumental adecuado o idóneo, resultan alcanzadas por la franquicia impositiva prevista por el apart. 7, inc. j), del art. 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado” –hoy apart. 7 del inc. h) del art. 7 del t.o. en 1997 y sus modificaciones–.

Asimismo, señaló que tal interpretación es avalada por “... lo opinado por la Procuración del Tesoro de la Nación al analizar la procedencia del referido proyecto de decreto en su Dict. .../03 (PTN), donde puntualizó que ‘la razón de la exención que consagra el decreto proyectado sometido a análisis, se encuentra por consiguiente en que es el Estado nacional, provincial o municipal quien brinda en última instancia en esos casos la prestación de salud, no por cierto en forma directa, sino a través de terceros, asumiendo el costo de esa prestación’ ...”.

Concluyó el área ... indicando que “Si bien como destaca la Dirección ... dicho criterio no fue expresamente receptado en las sucesivas modificaciones que sufrió tanto la ley del gravamen como su decreto reglamentario, este servicio jurídico entiende que dicha circunstancia no impediría mantener la opinión oportunamente vertida. Ello así, dado que sigue estando presente la finalidad social de las prestaciones bajo análisis, y resultando las mismas similares a las que desarrollan las obras sociales, podría considerárselas amparadas por los beneficios exentivos antes apuntados”.

Dicho lo que antecede en cuanto a que la franquicia resultaría procedente en aquellos casos en que es un municipio el que toma a su cargo el costo de la prestación, corresponde evaluar si, en el caso particular bajo estudio, los servicios prestados por la consultante son susceptibles de ser calificados como de asistencia sanitaria, médica y paramédica para que, en tal supuesto, les sea aplicable la norma exentiva bajo trato.

A tales efectos, cabe puntualizar que de la letra del citado pto. 7 se desprende que los servicios de que allí se trata (los de hospitalización en clínicas, los prestados por los profesionales mencionados a título ejemplificativo y por los auxiliares de la medicina y los de transporte de enfermos en ambulancias) son todos servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica –por ello, la norma comienza haciendo alusión a tales prestaciones y luego procede a su detalle– pudiendo interpretarse, a criterio de esta Dirección, que, como tales, dichas prestaciones se encuentran vinculadas en forma directa con el paciente, a cuya atención y cura están dirigidas.

Lo expresado en el párrafo precedente debe considerarse en el análisis de cada situación. De lo contrario, podría extenderse indebidamente la franquicia a hechos impositivos que la norma exentiva no contempla.

Respecto del caso planteado, puede apreciarse que, a la luz de los diversos puntos del artículo ... del pliego transcritos más arriba, las obligaciones de la adjudicataria comprenden, por un lado, la provisión de equipamiento y los equipos necesarios de última generación para la realización del servicio de anestesiología, el que se prestaría con el plantel municipal de médicos anestesistas, y por otro, la coordinación integral técnica y administrativa del servicio, organizando y distribuyendo las tareas específicas de los aludidos médicos de planta.

Por lo expuesto, se entiende que no se trataría de un supuesto beneficiado por la franquicia, toda vez que, si bien evidentemente tiene relación con la prestación médica, por su esencia no puede considerarse como tal, sino más bien como una de carácter complejo –están involucrados servicios de coordinación y administración y la provisión de bienes– que coadyuva a optimizar el funcionamiento del servicio de anestesiología prestado por el hospital.

En este sentido, en el Dict. D.A.T. 5/05 se analizó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de los servicios prestados por un profesional de la medicina como director médico de un centro de diálisis, cuyas responsabilidades específicas eran las siguientes: la administración y control del cuidado de pacientes del centro; aseguramiento de las condiciones propias y del desarrollo de todos los servicios del centro; mantenimiento adecuado del centro y supervisión diaria de las tareas y mantenimiento del equipo de diálisis y la obtención del material necesario para su mantenimiento; asegurar la adecuada supervisión del tratamiento de diálisis por parte del cuerpo de médicos y del personal de cuidado de pacientes, mediante la programación de turnos del personal médico, personal de enfermería y/o técnicos y personal encargado de supervisión, incluyendo previsiones para casos de urgencia; mantener al día de todos los archivos y legajos relacionados con el cuidado y tratamiento de pacientes en el centro de acuerdo a las reglas del mismo y las regulaciones aplicables; como miembro del cuerpo directivo del centro, participación en reuniones programadas; representar a la empresa ante las autoridades nacionales, provinciales y/o municipales cuando le sea requerido.

Teniendo en consideración las responsabilidades específicas indicadas, se llegó a la conclusión de que los servicios que prestaba el profesional al centro de diálisis, en su carácter de director médico, no gozaban de la exención, por tratarse de funciones técnico administrativas alcanzadas a la alícuota general del impuesto al valor agregado, de conformidad con el art. 3, inc. e), apart. 21, acápite f) de la ley del tributo.

En el mismo sentido, en el fallo Driven S.A. - T.F.N. - Sala "C" - 17/4/07 –el cual quedara firme–, sociedad aquella que desarrollaba actividades de prestación de servicios médicos sanatoriales, intermediaba en la contratación de tales servicios y, finalmente, efectuaba controles de auditoría para los mismos, el Fisco sostuvo que la exención pretendida por la apelante sólo comprende a la prestación brindada por el profesional de la medicina, que es el que asume el riesgo en la atención del paciente, y que no incluye a los terceros que proveen bienes y servicios, tal, como lo es, la actividad realizada por Driven S.A. En este orden agregó el representante fiscal que como la firma brindaba servicios de asesoramiento, organización y control administrativo de prestaciones médicas, no estaba comprendida en la exención otorgada por el art. 7, inc. h), pto. 7, de la Ley del I.V.A.

El criterio fiscal fue confirmado por el Tribunal con fundamento en que "La norma en cuestión otorga un beneficio, respecto del gravamen bajo análisis, a las prestaciones sanitarias que

signifiquen un 'riesgo médico', ya que la intención legislativa es acordar la exención, a la prestación de servicios que, sin tener una directa vinculación con la medicina, la complementan, por ej. los técnicos en la medicina, el transporte de enfermos, etc., que cabe afirmar que a lo que la norma apunta es a despejar de la carga tributaria a las actividades tendientes a una efectiva atención destinada a los pacientes con el objeto de curar, prevenir y restablecerlos. Todo lo cual lleva a concluir, que los terceros que proveen los bienes y servicios, o sea, los servicios de asesoramiento, organización y control administrativo de prestaciones médicas resultan no estar comprendidos en esta exención”.

En función de lo expresado, cabe concluir que la prestación objeto de la licitación efectuada por la Municipalidad ... –Coordinación Integral del Servicio de Anestesiología del Hospital Municipal ..., incluyendo la organización técnica y la provisión de la aparatología necesaria para tal cometido–, no se encuentra comprendida en la exención prevista en el precitado art. 7, inc. h), pto. 7 de la ley del gravamen.

Referencias normativas:

– [Ley 23.349](#).