

Jurisprudencia

Buenos Aires, 26 de febrero de 2018

Impuesto al valor agregado. Exenciones. Prestaciones de servicios accesorios de la hospitalización. Hechos impositivos múltiples. Su análisis integral para determinar si guardan íntima relación, conexidad y accesoriedad o complementariedad con su actividad principal (asistencia médica). No puede concluirse que el servicio de televisión en las habitaciones esté vinculado con el objetivo central de los hospitales. Se confirma la resolución apelada. Locatelli Gabriel Alejandro s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires a los 26 días del mes de febrero de 2018, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1ra. Nominación), a fin de resolver la causa Nº 30.350-I y su acumulado Nº 40.115-I caratulada: “Locatelli Gabriel Alejandro s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 68/86 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 11 de junio de 2014 suscripta por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 09/2010 a 09/2012 y se aplica multa equivalente al setenta por ciento del tributo presuntamente omitido con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998).

Plantea la nulidad de la resolución apelada por falta de motivación, transcribe los fundamentos de la resolución impugnada –hace cita jurisprudencial–, señala que el Fisco Nacional recurre a meras alegaciones dogmáticas sin acreditar cual es la fuente jurisprudencial de donde proviene su razonamiento y funda su postura. Solicita se declare la nulidad fundada en los arts. 7 y 14 de la ley de Procedimiento Administrativo.

En relación al fondo de la cuestión, la recurrente transcribe el artículo 7 inc. h) pto. 7 de la ley del Impuesto al valor agregado, el art. 31 del Dto. Reglamentario de dicha ley y el art. 3 último párrafo de la ley.

Señala que, en la resolución aquí recurrida, se debe tener en cuenta que el Hospital Italiano le ha delegado, a través del Contrato de Concesión, el servicio de control de uso de Televisión en las Habitaciones del referido nosocomio.

Indica que el Hospital canaliza a través de un tercero una tarea que le es propia, la que se encuentra descrita dentro de los preceptos del art. 7 inc. h) pto. 7) de la Ley al Impuesto al Valor Agregado.

Señala que el tercero interviniente, en este caso, es quién tiene a su cargo la locación y control del servicio de televisión al paciente directo en habitación, reemplaza al Hospital en dicha tarea, pero no existe ninguna posibilidad que pueda realizarla en forma independiente, cobrando directamente al paciente y en su caso a la Obra Social.

Entiende que la situación que describe se encuentra particularmente graficada en el art. 31 del decreto reglamentario de la Ley de IVA.

Puntualiza que se encuentra ante una relación contractual entre el Hospital y la Obra Social o Prepaga correspondiente dividida en dos partes. La primera es la relacionada con la calidad de servicios de salud propiamente dichas, denominadas como de hospitalización. La segunda involucra las prestaciones accesorias de la hospitalización, como son transportes de heridos, ambulancias especiales y complementadas con otros servicios relacionados con el confort, tanto físico como psicológico del paciente, que se denomina Hotelería y en este caso involucra el servicio de Televisión. Esos dos tipos de relaciones se encuentran tabuladas conforme a un esquema negociado entre la partes (Hospital y Obra Social o Prepaga) en forma individual (cada Hospital con la Obra Social), conformándose una Liquidación global y su pago conforme a lo convenido.

Considera que las “prestaciones accesorias de la hospitalización”, no son taxativas, comprenden las labores tendientes a la efectiva atención de los pacientes con miras a su curación, prevención y restablecimiento, como asimismo, la incorporación de cosas muebles y servicios inescindibles de la prestación, tema tratado en el Dict. D.A.T. 46/01.

Explica que, los montos que por los servicios de hospitalización y prestaciones accesorias de la misma, incluido el importe atribuible a medicamentos, abonen a la institución sanatorial las obras sociales y demás entidades comprendidas en el art. 7, inc. h) pto. 7, de la ley de IVA, estarán exentos del gravamen en virtud de dicho artículo, en las condiciones dispuestas en el mismo.

Razona que en el referido Dictamen, se coloca la palabra “prestaciones accesorias de la misma” como definiendo que existen también, además de los servicios propios de hospitalización, otros que la ley reconoce expresamente como complementarios, el cual en este caso –señala– es el servicio de televisión.

Considera que las prestaciones de servicio de TV están directa e indisolublemente vinculadas con la locación o prestación del servicio de hospitalización, en razón que el mismo es brindado en forma exclusiva a pacientes internados, incluyéndose dicha prestación en la historia clínica de cada paciente, tal como se incluyen el resto de las prestaciones inherentes a la hospitalización y facturados por el Hospital.

Sostiene que como el último párrafo del art. 3 de la ley del gravamen tiene previsto que los servicios conexos o relacionados con locaciones o prestaciones gravadas también están gravados, a contrario sensu, siendo que la locación y prestación del servicio principal no se encuentra alcanzada por el gravamen, igual tratamiento corresponde asignar a los servicios conexos o relacionados, dada la condición de accesoriadad.

Concluye que el servicio en cuestión reviste el carácter de complementario y accesorio de la actividad de salud. No es factible, concebir el uno sin el otro, toda vez que no podría existir servicio de uso de TV sin el servicio de hospitalización.

Reitera que, como las prestaciones médicas pueden ser llevadas a cabo directamente por el prestador o a través de terceros, es que el Hospital efectúa el contrato de Concesión privada de un servicio, entendiendo a éste, como a aquél por el cual una parte se obliga a otorgar autorización a otra para la explotación de un servicio que le compete y desea tercerizar, obligándose esta otra a realizar tal explotación en su propio nombre, por su cuenta y a su riesgo, por tiempo limitado y bajo el control de aquella, entregándole la primera o no, bienes para la explotación y comprometiéndose o no a abonar una compensación.

Explica la operatoria del contrato, en síntesis, el Concedente (Hospital) realiza con toda la documentación de respaldo existente y en su poder, la Liquidación sobre las horas que se utilizó el referido sistema de TV. Esa liquidación es controlada por el Concesionario en forma cuantitativa (horas

de TV) y conciliados los números finales de horas, el Hospital confecciona la Liquidación Definitiva distribuyendo el universo de usuarios del servicio, de acuerdo a su condición frente al Impuesto al Valor Agregado (usuarios exentos - afiliados directos a Obra Social, Usuarios al 10,5 de tasa de IVA y usuarios al 21% de tasa de IVA). Ese documento es recibido por el Concesionario quién confecciona su factura de servicio al Hospital de acuerdo a la discriminación realizada. Es el Hospital quién presentará ante las Obras Sociales, Mutuales y Prepagas las rendiciones de las prestaciones para cobrar las mismas de acuerdo al convenio suscrito oportunamente.

Afirma que en todo momento ha liquidado e ingresado el impuesto en cuestión e insiste que la actividad prestada por éste, resulta ser una prestación accesoria a la hospitalización, conforme lo dispone el propio art. 7, inc. h), apart. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se agravia que el Fisco Nacional pretende gravar aquella prestación complementaria que efectuó a pacientes internados por obras sociales, cuando las mismas se encuentran exentas del impuesto en discusión.

Apoya su postura en una Tesis “Humanización pediátrica” y en un artículo publicado por la Facultad de Medicina de la Universidad de Chile, los que son ofrecidos como prueba documental y acompañados en sede administrativa, concluyendo que el Fisco yerra en los planteos formulados en el acto aquí atacado, toda vez que la hotelería hospitalaria, hoy en día está íntimamente relacionada con la cura de los pacientes hospitalizados y es una prestación complementaria a la hospitalización.

En el mismo sentido remite a distintos trabajos bibliográficos ofrecidos como prueba documental y jurisprudencia.

En función de lo expuesto concluye que, los servicios complementarios a la internación no requieren de una prescripción médica, que existe una relación elemental y necesaria entre los servicios de salud y los servicios complementarios de internación para la recuperación de los pacientes, dando por tierra – según considera– con el argumento esgrimidos por el Fisco Nacional en la resolución que se recurre cuando expresa textualmente “... **puesto que no sólo no están relacionados con la asistencia médica en sí, sino que no resultan esenciales para la cura del paciente** ...” –el resaltado corresponde a la recurrente–, lo cual considera contrario a lo que expresan los profesionales de la salud, las organizaciones de la salud, la Organización Mundial de la Salud y la Asociación Española de Hotelería Hospitalaria, como un organismo especializado en la materia con reconocimiento a nivel mundial.

Considera que se incurre en un error de desconocimiento sobre las liquidaciones efectuadas por las Obras Sociales, Mutuales y Prepagas al mencionar textualmente en la resolución apelada “y tampoco integra la conexidad el precio de la prestación de hospitalización para operar en consecuencia con la prestación principal”. Manifiesta que los convenios suscritos entre el Hospital y las entidades de Salud para el reconocimiento de prestaciones realizadas a través de módulos que están integrados por una parte de Hospitalización –propia dicha– y una parte de servicios complementarios (Hotelería) teniendo en cuenta la complejidad y calidad de los mismos.

Asevera que los argumentos vertidos por el Fisco Nacional no pueden prosperar, máxime si se tiene en cuenta, que el fin de la exención es que el sujeto que tiene la cobertura de obra social pague un menor precio por el servicio de salud y todos sus complementos. De prosperar el criterio del Fisco Nacional – afirma– sobre el paciente que tiene cobertura de obra social, éste se verá perjudicado, toda vez que terminará pagando un mayor precio por la incidencia del IVA, respecto de un servicio, que en definitiva tiene cobertura por parte de su obra social.

Cita el Dict. D.A.T. 15/11 y señala que si bien no surge literalmente de la norma legal, con la finalidad social de no encarecer los servicios médicos prestados en hospitales públicos a personas carenciadas, que no gozan de obra social, el propio Fisco Nacional entendió que los servicios médicos (aunque no se encuentran literalmente enumerados en el art. 7 inc. h) pto. 7), igualmente, se encuentran exentos del impuesto al Valor Agregado.

En relación a la multa, entiende que no se encuentran reunidos los presupuestos de hecho necesarios para la aplicación de la referida sanción, con base a los antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales existentes en la materia.

Señala que en ningún momento tuvo la intención de reducir el pago del gravamen, en todo momento actuó conforme a derecho, computando como exentos aquellos ingresos provenientes del servicio prestado a pacientes internados por obras sociales.

Entiende que no existe el elemento subjetivo (a título de culpa) que permita la imputación de la sanción, por lo cual solicita sea dejada sin efecto.

Finalmente señala que el propio Administrador Federal ha reconocido que en todos aquellos casos, en los cuales la normativa aplicable resulta compleja o confusa, debe encuadrarse dentro de la conocida figura del error excusable –cita la Resolución General Nº 06/07 (*), en virtud de lo expuesto, solicita que se aplique la mencionada figura.

(*) La Editorial entiende que se trata de la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar a la nulidad, se deje sin efecto la resolución apelada y para el improbable caso que correspondiera la aplicación de algún tipo de sanción, solicita se haga lugar a la figura de error excusable.

II. Que a fs. 94/102 contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

Respecto a la nulidad planteada por la recurrente sostiene que de los antecedentes administrativos surge que se concedió vista de las actuaciones administrativas y de los cargos que se formulan y la responsable formuló descargo ante dicha vista, momento en el cual tuvo oportunidad de presentar cualquier medio probatorio que hiciera a su derecho de defensa.

Señala que la cita jurisprudencial a la que se refiere es el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, la que, dice fue extraída de una publicación y sostiene no puede tacharse de nulo un acto administrativo fundamentado como lo está, por una cita jurisprudencial.

Considera que no puede declararse la nulidad por la nulidad misma y que, para entenderse violentado el debido proceso adjetivo, es preciso que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión y como lo tiene dicho el Alto Tribunal, cuando una restricción de defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la oportunidad de ocurrir ante un Organismo Jurisdiccional en procura de justicia.

Indica que el art. 14 de la Ley 19.549 dispone en forma taxativa y restringida los supuestos de nulidad absoluta e insanable, no encuadrando la petición de la actora en ninguno de los incisos del mencionado artículo, ya que los supuestos previstos en éste no se verifican en las presentes actuaciones.

Señala que la recurrente no ha demostrado de qué defensas se vio privada, como así tampoco el agravio causado sino que solo ha manifestado su disconformidad con la determinación efectuada, no resultando argumento suficiente para la tacha que solicita.

Afirma que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia que no habilita per se la sanción de nulidad que peticiona.

Concluye que el acto no presenta vicio alguno y de él surge, en forma indubitable, que contiene todos los elementos esenciales establecidos por la legislación vigente para considerarse un acto administrativo que preserva el principio del debido proceso adjetivo, con el único fin de propender a la “verdad material de los hechos”.

En relación al fondo de la cuestión, señala que de los trabajos de fiscalización realizados se infiere, en forma clara, que las exenciones previstas en el art. 7 inc. h) de la ley de Impuesto al Valor Agregado quedan limitadas a aquellas prestaciones que contribuyen a la cura, prevención y restablecimiento del paciente, de modo que quedarían fuera de ellas los servicios de TV, puesto que no sólo no está relacionado con la asistencia médica, en sí, sino que no resulta esencial para la cura del paciente, no es una prestación prescrita por el médico al paciente internado. Tampoco se lo puede colocar desde un punto de vista jerárquico a la altura de los medicamentos, prótesis, ni a los servicios brindados por los médicos, paramédicos, técnicos auxiliares de la medicina como así tampoco al transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

Señala que el servicio prestado resulta escindible considerando que algunos pacientes hacen uso de él y otros no.

Entiende que resulta desacertado asimilar el suministro de medicamentos –como pretende la recurrente– al servicio de TV para que se aplique el criterio vertido por este organismo en el Dict. D.A.T. 46/01, por el contrario, a su criterio, resulta improcedente su aplicación.

En el mismo sentido, considera que no resultaría criterioso hacer lugar a la pretensión de la actora de asimilar los extremos emanados del Dict. D.A.T. 23/96, que habla de la exclusión de la tributación a las prestaciones de asistencia sanitaria.

Sostiene que no habiendo ninguna norma que establezca que si el servicio principal está exento, el accesorio gravado por ley también lo estará, entiende que no es correcta la aplicación de la concepción del derecho civil acerca de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal de modo que cabe rechazar en tal sentido la postura del contribuyente.

Agrega que no procede acordar a las prestaciones en crisis el tratamiento del campo exentivo y reducción de alícuota, en tanto no se trata de prestaciones accesorias a la de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares, y tampoco integra por conexidad el precio de la prestación principal.

Señala que lo esgrimido por el contribuyente en relación a que se trata de una contratación especial, en tanto la misma se efectúa en el marco de un acuerdo celebrado entre el Hospital y las obras Sociales donde él no interviene y es la institución hospitalaria quien efectúa una liquidación previa discriminando entre pacientes adheridos a una obra social, al sistema de medicina prepaga o privados, cabe hacer saber que como prestador no lo exime de su responsabilidad como sujeto del impuesto con la carga que ello conlleva.

En cuanto al Dictamen Nº 15/2001 (*) que la recurrente intenta hacer valer, pone de resalto que el mismo se refiere a los servicios médicos de anestesista y no se puede asimilar tener TV durante la internación a la posibilidad de contar con los servicios de anestesia.

(*) La Editorial entiende que se trata del Dict. D.A.T. 15/11.

Señala que es el mismo contribuyente el que reconoce que no surge de la norma legal, la exención que pretende.

Evidencia que la recurrente no se agravia de la aplicación de los intereses y por ello corresponde tenerlos por aceptados.

En relación a la sanción, sostiene que el encuadre del ilícito materia de litis surge con claridad toda vez que la responsable ingresó en defecto el importe correspondiente a los períodos en cuestión, en contravención a las disposiciones aplicables en la materia.

Considera que la actora contaba con medios técnicos y recursos suficientes como para advertir que estaba actuando en forma lesiva para el patrimonio fiscal, por lo que se le achaca no haber obrado con mediana diligencia para evitar la omisión.

Con respecto al planteo efectuado por la apelante respecto a la existencia de error excusable y la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07, afirma que no puede hacerse lugar a dicho planteo, toda vez que la normativa discutida en autos resulta clara y no presenta ninguna dificultad de interpretación.

Se opone a la prueba hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia rechazando el recurso impetrado con costas.

III. Que a fs. 112 se abre la causa a prueba. A fs. 134 se da por decaído el derecho a producir la prueba informativa dirigida al Gerente Hotelaría de la Clínica y Maternidad Suizo Argentina. A fs. 136 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala A y se ponen las actuaciones a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, los que se encuentran agregados a fs. 137/146 y 147/149, el de la actora y del Fisco Nacional, respectivamente. A fs. 152 pasan a sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde en primer lugar expedirse sobre el planteo de nulidad opuesto por la recurrente.

Que el fundamento de tal planteo es que el Fisco recurre a meras alegaciones dogmáticas, sin acreditar cuál es la fuente jurisprudencial de donde proviene el razonamiento en que funda su postura para la aplicación del impuesto que se discute en autos.

Sostiene que es obligación del organismo fiscal es motivar cada acto administrativo que emite, dando sus fundamentos –hechos acontecidos, normativa aplicada, doctrina y jurisprudencia utilizada–, en forma clara, precisa y concreta.

Que el inc. e) del art. 7 de la Ley 19.549 contempla a la motivación entre los requisitos esenciales del acto administrativo “e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo”.

Que para Comadira, la motivación “... del acto administrativo adquiere especial relevancia en el caso de los actos dictados en ejercicio de facultades preponderantemente discrecionales, pues en éstos la Administración debe explicar, más que en cualquier otro, por qué (causa) y para qué (fin) lo emite, explicitando, además, su razonabilidad, esto es, la adecuada proporcionalidad que debe mediar entre el qué del acto (objeto) y su fin (para qué)”.

Que la jurisprudencia ha precisado que “la motivación tiene por objeto poner de manifiesto los motivos que determinan el acto y su causa, es decir, la razonabilidad en la exposición de motivos que realiza la administración para llegar a la conclusión inserta en la parte resolutive del acto o a la resolución misma” (Sala A, Hijos de Benito Fresco S.R.L., 29/12/97; Sala D, Dottori, Héctor Juan, 29/6/04).

Es así que aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos de la administración y que desde el punto de vista del particular o administrados traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales ya que, de su cumplimiento, depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto.

En realidad la necesidad de motivación se sustenta en la posibilidad de permitir al administrado el ejercicio de una correcta defensa, amén de que, su omisión, vulnera el principio republicano de que la

administración debe dar cuenta de sus actos. En este sentido se recuerda que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia ha expresado que la deficiencia de motivación torna irrazonable al acto, pues, amén de no permitir al agente una suficiente defensa de sus derechos, vulnera el principio republicano de que toda administración debe dar cuenta de sus actos (conf. SC Buenos Aires - B-55.237 - "Pignataro" - 14/9/1999 - AyS - 1999 - T. IV - pág. 275). Asimismo, señaló que los órganos administrativos deben satisfacer el imperativo de una motivación suficiente y adecuada de sus decisiones (SC Buenos Aires - B-51.646 - "Viera" - 2/12/1997 - AyS - 1997 - T. VI - pág. 381).

Es por ello que el planteo de nulidad no puede prosperar, dado que el acto apelado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos los argumentos por los cuales se procedió a determinar la obligación de la recurrente.

Conforme lo expuesto, se aprecia que no se ha visto menguado el derecho de defensa de la actora y si discrepa con el organismo fiscalizador acerca de la razonabilidad y fundamentación de la determinación, no es una cuestión que afecte la validez del acto, sino que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir.

Debe puntualizarse que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - Amet c. Buenos Aires Provincia de y otros s/daños y perjuicios", C.S.J.N. 6/2/01, t. 324, pág. 151, entre otros).

Por ello, corresponde rechazar la nulidad opuesta por la actora, con costas.

V. Que la controversia a dilucidar es si el servicio que la actora presta al Hospital Italiano se encuentra exento del impuesto al valor agregado en los términos del apart. 7 del inc. h) del art. 7 de la citada ley.

Que cuando se trata de hechos imponderables complejos, esto es cosas muebles o locaciones o prestaciones que se incorporan a otras –cuestión relevante si estas últimas tienen una alícuota o tratamiento distinto en el gravamen– debe tenerse presente que en la ley de IVA rige el principio de accesoriedad, con la implicancia que la suerte de aquello que se considera accesorio sigue el tratamiento que la ley le otorga a la locación o prestación a la que se incorpora y que, para el caso, sería lo principal. Este dogma también ha sido reconocido y convalidado por la Corte en las causas "Chryse SA" –4/04/2006– y "Angulo José Pedro y otros" - 28/09/2010, donde el Máximo Tribunal expresa "Que, desde tal perspectiva, procede afirmar que la sujeción al impuesto de las colocaciones o prestaciones financieras –como hecho imponible autónomo– tiene lugar cuando se trata de negocios de esa clase distintos de la financiación del saldo de precio por parte del mismo vendedor, ya que en este último supuesto deberá estarse a la regla de la unidad consagrada en el artículo 10 y el tratamiento impositivo de los intereses –como se señaló– deberá ser el mismo que la ley establece para la operación principal".

Este principio rector, consagrado básicamente en el 5.º párrafo del art. 10 y en el último párrafo del art. 3, se ve ratificado en diversas normas que la ley ha incorporado justamente para determinar en qué casos lo accesorio no sigue a lo principal. Claramente si este dogma implícito no existiera no hubiera sido necesario que la ley trate aquellos casos en los cuales no debería aplicarse –vbgr. inc. a) del art. 2; 2.º párrafo del inc. a) y último párrafo del art. 7–.

El citado último párrafo del art. 3 dice, en la parte pertinente, que "cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos ...".

Esto significa que, pese a que los servicios conexos o complementarios se encuentren exentos o no gravados, al ser prestados de tal forma que se verifique una ligazón, unión o relación con una locación o prestación gravada, quedarán alcanzados por el gravamen en función de estas últimas.

Por el contrario, debe entenderse que si una locación o prestación principal se encuentra exenta o no gravada y el servicio conexo o relacionado con ella se encuentra gravado, este último quedará fuera de la imposición arrastrado por su accesoriidad a lo principal.

A su vez, el último párrafo del art. 7, en forma congruente con el último párrafo del art. 3, dice que “La exención establecida en este artículo no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o locación, la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario”.

Ahora bien, ese vínculo de accesoriidad, conexidad o complementariedad entre hechos imposables en el impuesto definirá el tratamiento a brindar ya que, no estando presentes dichas cualidades, se regirá por la naturaleza de cada uno de ellos según sea el carácter de gravado o exento que invista para el impuesto.

Que las prestaciones bajo análisis reconocen, por su complejidad, la presencia de hechos imposables complejos pero de ejecución única o de tracto sucesivo por lo que debemos tener presentes las condiciones bajo las cuales deberían entenderse accesorios, conexos o complementarios.

Que resulta necesario establecer el significado de los términos utilizados por el legislador (el término accesoriidad lo utiliza, según veremos más adelante, en el inc. b) del apart. 7 del inc. h) al referirse a “las prestaciones accesorias de la hospitalización”).

Según el diccionario de la Real Academia española, es “conexo” aquello que tiene conexión, relación, vinculación o está enlazado; lo “accesorio” es aquello que depende de una cosa principal o está agregado a ella. Un elemento que completa un conjunto no siendo esencial al mismo; y “complementario” es aquello que perfecciona y completa una cosa.

Respecto de los hechos imposables complejos, como el analizado, aquellos en los cuales participa más de un hecho imponible, se ha recomendado tamizarlos por varios criterios para saber el grado de interdependencia de los mismos. Esta misma Sala –en su anterior composición–, en la causa Giammona, siguiendo doctrina esbozada en las XII Jornadas Tributarias-CGCE CABA, señaló que “No obstante, frente a una multiplicidad de objetos en una relación comercial con causa compleja, el esbozo de la ‘doctrina de la subsunción’ permite determinar el tratamiento conjunto o separado de la incorporación de cosas muebles –que no sean de propia producción, conforme a la reforma operada por Ley 23.349– en locaciones o prestaciones, razón por la cual deben analizarse integradamente: si la cosa mueble es accesoria del concepto principal; la importancia relativa de los valores que conforman la transacción total; la interdependencia recíproca de los bienes y prestaciones; la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue; y la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato o los usos y costumbres”.

Es decir que debe indagarse el caso bajo los preceptos reseñados en el antecedente jurisprudencial y doctrinario, para analizarlo todo desde el punto de vista jurídico, económico y funcional.

Vuelve esta Sala a ratificar esta inteligencia en Consorcio Impresit Sideco, en Legnoverde SRL y en Jablonka SA. En este último se expresó “En síntesis, cuando el estudio integrado de los elementos precitados indicara que las cosas muebles no pueden separarse de la prestación o locación, constituyendo su consecuencia directa e inescindible, con calidad de inherencia y secundariedad, les corresponderá el tratamiento asignable a esta última; en cambio, si se demostrara que no existe una relación de conjunción y complementariedad entre ambas, la incorporación o transferencia de la cosa mueble podría ser tratada como ‘venta’, independiente de la prestación convenida”.

Que la accesoriedad o complementariedad debería entonces examinarse bajo el amparo de la existencia de una relación de orden natural, funcional, técnico o jurídico de la que derive, necesariamente, la anexión de unas a otras. Es considerar la cosa o prestación en cuestión como parte que, natural o funcionalmente, se integra o participa de algo más amplio que la contiene o, también, considerarlo como una relación de especie y género.

Que el apart. 7 del inc. h) del art. 7 regula la exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, estableciendo allí tanto el objeto de la exención como, así también, limitaciones de carácter objetivo y subjetivo.

En su primer párrafo sostiene que son objeto de la norma exentiva:

“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”.

Por su parte el art. 31 del reglamento, establece que:

“La exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, **dispuesta en el punto 7, del inciso h)**, del primer párrafo del artículo 7º de la ley, será procedente cuando los mismos **sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes**, ya sea que estos últimos facturen a la entidad asistencial, o al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro, debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado”. (Los destacados son propios).

Que en resumen, las normas transcriptas podrían leerse como: están exentos los servicios de asistencia sanitaria, médica o paramédica, incluyendo los de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares como así también las prestaciones accesorias de la hospitalización ya que sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes.

Que la accesoriedad de determinados bienes y servicios que se prestan en forma conjunta y complementaria con la actividad bajo análisis, ha sido objeto de opinión en diferentes Dictámenes de la administración tributaria (vbgr. 134/94; 105/96; 64/99; 47/00, entre otros, todos ellos de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP) y en diversos pronunciamientos de este Tribunal y de instancias de Alzada.

Que en mérito a la brevedad señalaremos que, en nuestro entendimiento, esta exención, como también la que recae sobre las especialidades medicinales para uso humano, no alcanzan a todo tipo de prestaciones o locaciones o ventas de cosas muebles que contribuyan o coadyuven o se vinculen y relacionen con la asistencia, curación o restablecimiento de un paciente sino que, el legislador, le ha otorgado un enfoque muy preciso en beneficio de parte del sistema de salud y de la industria farmacéutica (Instr. Gral. D.G.I. 1/90), dejando de lado otro tipo de prestaciones o medicamentos que puedan servir para prevenir, curar o aliviar una enfermedad o corregir y reparar secuelas de éstas.

Si bien la enunciación de objeto del art. 7 contiene algún “etcétera” y se refiere en términos generales y vagos a “b) las prestaciones accesorias de la hospitalización” y a “f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia” siempre lo hace en referencia a su copete que es la exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica.

Cabe recordar, además, que este criterio ha sido receptado por la Cámara en la causa Farmia donde sostuvo que debe entenderse por “asistencia” a la sanitaria, médica y paramédica que se enuncia en su primera parte y que el objetivo de la exención fue evidentemente el de evitar la aplicación del tributo

sobre todas aquellas actividades humanas directamente dirigidas a preservar la salud de los habitantes y a prevenir y curar las enfermedades que los aquejen y que la utilización de los términos “y todos los servicios relacionados con la asistencia” luego de mencionar a los de hospitalización, los prestados por médicos, bioquímicos, etc. no hace más que apoyar la tesis.

También debe tenerse presente que, en materia de exenciones, la pauta hermenéutica rectora es que ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (fallos: 277:373, 279:226; 283:61; 284:341; 286:340, 302:1599; entre otros) la que debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (fallos: 285:322; 302:973; entre otros).

Ahora bien, sin dejar de lado estos antecedentes y en su mismo sentido, entiendo que en primer lugar debe analizarse la accesoriedad o complementariedad intrínseca en el concepto del inc. a), esto es a qué se refiere cuando exime a los servicios de “hospitalización”.

Cabe aclarar que los servicios de hospitalización prestados por instituciones pertenecientes al Estado Nacional, las provincias, municipalidades y gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por instituciones pertenecientes a los mismos gozan de la exención en virtud del apart. 1 del inc. h) del art. 7, con lo cual estos servicios a los que nos referiremos y que son eje de la controversia, son los prestados por instituciones privadas, que son aquellas que han sido objeto de la atención del legislador en el apart. 7.

Según la OMS, un hospital es una “parte integrante de una organización médica y social, cuya misión es proporcionar a la población asistencia médica y sanitaria tanto curativa como preventiva, y cuyos servicios externos se irradian hasta el ámbito familiar”.

Para cumplir ese objetivo, el servicio de hospitalización, según Barea Tejeiro J (Profesor emérito de la Universidad Autónoma de Madrid), comprende un conjunto de actividades referentes a la producción de productos intermedios; algunas de ellas están relacionadas con el proceso de diagnóstico y terapéutica del paciente (análisis, radiología, medicamentos, quirófano), mientras que otras constituyen verdaderos servicios complementarios (comidas, limpieza, estancias) al margen del proceso clínico.

Es decir que cuando el legislador se refiere a servicios de hospitalización lo hace en un sentido amplio que abarca tanto la asistencia sanitaria, médica y paramédica (este último concepto abarca actividades que se relacionan con la medicina pero sin pertenecer propiamente a esa ciencia) como así también las accesorias y complementarias, como la medicación y el servicio de habitación para internación, entre muchas otras.

Estos servicios, que no son estrictamente médicos o clínicos, pero que los asisten a aquéllos de manera indisoluble, forman parte de la denominada “hotelería hospitalaria”.

Entonces, en el caso bajo análisis, lo que debe discernirse es si la hotelería hospitalaria es accesorio y complementario de la asistencia médica porque, resuelto esto, todo lo que accede a dicha hotelería como accesorio, complementario o conexo participaría del mismo tratamiento legal.

El examen entre algo accesorio y principal debe darse desde la perspectiva de que aquello que se entiende accesorio no pueda brindarse si no es en funcionalidad con lo principal y no, como pretende el fisco, examinar si aquello principal pueda llevarse adelante sin lo accesorio. Es decir, haciendo abstracción de que sea o no necesario para la prestación principal y haciendo hincapié en si la prestación principal lo utiliza funcionalmente para concebirse como tal, ya que este es el concepto de subsunción.

Siendo lo principal la asistencia prevista por el legislador que se traduce en los servicios médicos propiamente dichos y que integran uno de los servicios de hospitalización, la hotelería hospitalaria aparece como accesoria y complementaria, formando un proceso único e inseparable a partir del análisis de subsunción.

Quizás se pueda plantear la asistencia sanitaria o la hospitalización "clínica" sin la hotelería hospitalaria, de hecho en algún momento de la historia, no tan lejana, ha funcionado de manera mucho más rudimentaria pero, en la actualidad, este concepto ha variado y se desarrollan estudios y programas dirigidos a promover la mejor arquitectura hospitalaria y la "humanización" del entorno del paciente en vías a su mejor contención física y emocional. Así, ya no puede proyectarse una hospitalización desprovista de la denominada hotelería hospitalaria pero sí sería imposible proponerse la existencia de la hotelería hospitalaria desprovista de la asistencia sanitaria a la que complementa.

El legislador no ha distinguido entre una y otra y así, ambas, en un servicio único de hospitalización, quedan alcanzadas por la dispensa o, en su caso, por las alícuotas pertinentes.

En esta inteligencia, ya no es conducente debatir si el servicio que presta la actora es esencial para la cura del paciente o es una prestación prescrita por el médico, como sostiene el fisco.

No es que la prestación de servicio de hospitalización, en el sentido amplio que ya le otorgamos, no pueda llegar a brindarse sin el de TV sino que el de TV no podría prestarse allí sino fuera dentro del ámbito de la hospitalización. Obviamente, nadie se internaría para ver televisión o disfrutar de los servicios de hotelería de la institución médica por más confortables o suntuosos que estos sean.

Va de suyo que los sujetos acuden a un hospital, clínica, sanatorio o establecimiento similar en busca de la prestación sanitaria, médica y paramédica y se les brinda, en forma complementaria, cierta calidad de atención y confort que variará dependiendo del tipo de servicio al que quiera o pueda acceder el paciente, pero siempre como parte complementaria de servicio médico.

Que cuando la causa Giammona, ya citada, fue objeto de sentencia por parte de la Alzada (CNACAF Sala III, 1/02/2000) ésta señaló "Frente a esas probanzas los argumentos del recurrente relativos a que pueden hipotéticamente no contratarse algunas de las prestaciones descritas, realizando por ejemplo el velorio en un domicilio particular, no resultan suficientes para considerarlos como prestaciones escindibles, más allá que en tales circunstancias varíe el costo del servicio fúnebre; pues de conformidad a la regla interpretativa del art. 12, L. 11683, tiene preeminencia la relación económica que se persiga".

Que respecto a la posibilidad de contratar por separado el servicio sub examine, también considera la Cámara que lo importante es determinar si ello puede efectivizarse en forma independiente del servicio principal, ya que sólo de esa manera podría entenderse la divisibilidad de las prestaciones: "En segundo lugar, lo que debió demostrar el Fisco para desvirtuar que se trate de una prestación única e indivisible, es la posibilidad de efectuar, a la empresa funeraria la compraventa del ataúd o la mortaja, o la locación del velatorio sin contratar un suministro genérico como servicio fúnebre abarcatorio de diversas prestaciones".

Que a mayor abundamiento, respecto a la prestación que realiza el hospital a través de la actora, en la primera Conferencia Europea del Niño Hospitalizado se consagró el primer programa para niños y niñas hospitalizados aprobado por el Parlamento Europeo en 1986, cuyos principios, las asociaciones miembro de la Asociación Europea para Niños Hospitalizados, han logrado incorporar a las leyes y reglamentaciones de salud de cada país europeo.

Este programa y recomendaciones han sido receptados en todo el mundo y considerados en nuestro país y señala en uno de sus puntos el "Derecho de los niños a disponer de locales amueblados y equipados, de modo que respondan a sus necesidades en materia de cuidados y de educación, así como de juegos, libros y medios audiovisuales adecuados y adaptados a su edad".

Como se ve, el concepto de hospitalización resulta abarcativo de una serie de prestaciones que quizás, vistas en forma individual y en otro contexto podrían verse gravadas pero en el marco descripto aparecen, como mínimo, si es que no se las ve como curativas o terapéuticas, accesorias y complementarias.

Que el legislador ha entendido toda esta prestación compleja como exenta y ha previsto en el art. 31 que la exención persistirá aun cuando el servicio de hospitalización y las prestaciones accesorias a la misma sean realizados en forma directa por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes.

Obsérvese que la hospitalización, en su conjunto, incluyendo todos los servicios de hotelería hospitalaria, resultarían exentos para el prestador directo por imperio del apart. 7, incs. a) y b).

Que en el caso no se trata establecer si el servicio de televisión es parte de la asistencia clínica o médica del paciente, sino que se trata de discernir que la hotelería hospitalaria, a la que éste se incorpora como prestador indirecto, queda a su vez subsumida dentro del servicio general de hospitalización.

Que por todo lo expuesto corresponde revocar la resolución apelada.

En cuanto a las costas, las cuestiones de hecho y de derecho discutidas en autos exhiben la complejidad fáctica suficiente como para apartarse de la regla establecida en el primer párrafo del art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, por lo tanto, cabe imponerlas por su orden.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos y al Considerando IV del voto del Vocal Instructor.

II. Que como explica el Dr. Marchevsky la cuestión a resolver en la especie refiere a determinar si el servicio que presta la actora, consistente en la “explotación exclusiva del servicio de televisores” al Hospital Italiano de la Plata se encuentra exento en virtud de la aplicación del art. 7, inc. h) apart. 7 de la ley del Impuesto al Valor Agregado. Entiende el recurrente que tal disposición le resulta aplicable por ser su prestación accesoria del servicio de hospitalización.

Dicho precepto –en lo que aquí interesa– dispone que “Estarán exentos del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inc. c) del art. 3 y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación: ... h) las prestaciones y locaciones ... 7) 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”. La norma aclara que la exención se “limita exclusivamente 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”.

Al analizar la metodología que debería seguirse para interpretar las leyes impositivas sujetas al régimen de la Ley 11.683, el Dr. Martínez señaló que “Hay, pues, una combinación de métodos dirigidos a fijar el sentido y alcance del sistema de normas jurídicas que crean las distintas obligaciones tributarias y a posibilitar su aplicación, no en base a una formalista interpretación literal, sino consultando la necesaria armonía y unidad del sistema y los objetivos a alcanzar, a través de una adecuada valoración de la naturaleza económica de los hechos que constituyen el presupuesto de la obligación impositiva. El juez se ha de mover, entonces, dentro del marco de la ley, pero con la necesaria flexibilidad que resulta de

ese poder de apreciación que se le otorga sobre sus fines y la real situación económica que configura el hecho imponible” (Martínez, Francisco, “Derecho Tributario Argentino”, Imprenta de la Universidad Nacional de Tucumán, 1956, pág. 40).

En esa dirección, la doctrina de nuestro Máximo Tribunal dispuso que en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá a su fin, a su significación económica y que sólo cuando no sea posible fijar por su letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos utilizados podrá recurrirse al derecho privado. De tal forma se ha sostenido que la interpretación de la ley impositiva, debe respetar los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos en vista al crear el impuesto. En particular, las exenciones tributarias deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto a su propósito o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (cfr. Fallos 287:79; 307:1083; 312:529; 314:1482; 315:257; 316:1115, entre muchos otros).

Bajo tales pautas hermenéuticas se ha concluido que la “asistencia” a la que se refiere la norma es la “sanitaria, médica o paramédica” que se enuncia en la primera parte y que el objetivo de la exención fue evitar la aplicación del tributo sobre todas las actividades humanas directamente dirigidas a preservar la salud de los habitantes, precaver y curar enfermedades. Por otra parte, toda la norma se refiere, en sus diversos incisos, a servicios prestados por profesionales de la salud en sus diferentes especializaciones o por auxiliares técnicamente calificados.

Cabe señalar que es conteste la doctrina jurisprudencial en considerar a la norma exentiva bajo examen como una unidad conceptual que incluye a las diversas formas que adquiere la prestación de servicios realizados con el objetivo que la propia norma enumera y que se vincula con la realización de servicios prestados por los profesionales de la salud en sus diversas áreas (médicos, psicólogos, fonoaudiólogos, etc.) (vid. ente muchos otros, CNACAF, Sala IV, “Farmia S.A. c/DGI”, 2/5/04; Sala I, “AIM Asistencia Integral de Medicamentos S.A.”, 1/10/08 y T.F.N., Sala C, “Iter S.A.”, 12/5/2011; “Farminter S.A.”, 4/5/04, etcétera).

De lo expuesto, puede colegirse que no toda prestación relacionada con la medicina puede encuadrarse en la exención, pues la clara intención del legislador es apartar de la tributación los servicios 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, como por ejemplo, el transporte de enfermos.

III. Que en ese contexto, han de analizarse los agravios de la recurrente que entiende que la prestación de sus servicios se encuentra exenta porque son accesorios al servicio de hospitalización, más específicamente, vinculado a la hotelería hospitalaria. Es por ello, que resulta imperioso precisar conceptos tales como “servicios de hospitalización” y “hotelería hospitalaria” con el objeto de determinar el alcance de la exención y su aplicación por accesoriedad, criterio seguido por el Vocal Instructor.

Según la Organización Mundial de la Salud, el hospital es parte integrante de una organización médica y social cuya misión consiste en proporcionar a la población una asistencia médico sanitaria completa, tanto curativa como preventiva y cuyos servicios externos irradian hasta el ámbito familiar. El hospital es un centro de formación de personal médico, sanitario y de investigación bio-social. Para el Diccionario de Ciencias Médicas Dorland, el Hospital es un establecimiento público o privado en el que se curan los enfermos, en especial aquellos carentes de recursos. Es una institución organizada, atendida y dirigida por personal competente y especializado cuya misión es la de proveer, en forma científica, eficiente, económica o gratuita, los complejos medios necesarios para la prevención, el diagnóstico y el tratamiento de las enfermedades y para dar solución, en el aspecto médico, a los problemas sociales.

Debe contar con elementos y dependencias destinados a la preparación de profesionales especializados en los diversos campos de la ciencia médica, con personal técnico auxiliar, y ha de mantener contacto con otros hospitales, escuelas de medicina y cualquier otra institución empeñada en el cuidado y en

mejoramiento de la salud pública. (vid. "El Hospital: concepto y funcionamiento histórico", en Nación & Salud, el periódico online de la Red Argentina de Salud).

Señala dicho artículo que, si bien en el pasado el hospital cumplía funciones de albergue y apoyo espiritual, en la actualidad tiene tres funciones específicas: atención médica (promoción de la salud, prevención de enfermedades, recuperación de la salud y rehabilitación del paciente); educación de su propio personal, de la comunidad en general y de la universitaria e investigación médica y administrativa.

De lo expuesto puede afirmarse que el principal objetivo de un hospital (sea público o privado) **es realizar un diagnóstico correcto y proporcionar el tratamiento y los cuidados asistenciales adecuados a la situación clínica del paciente ingresado hasta el momento del alta, buscando satisfacer tanto sus expectativas de cura y prevención como las de sus familiares y acompañantes**, para lo que deberá utilizar la mejor evidencia científica y proporcionar la mejor información para fomentar su autocuidado una vez que se abandone la internación.

Es por ello, que en lo que hace a sus recursos materiales, su evolución ha sido notoria. "En la actualidad, requiere un edificio excepcionalmente complejo en su planeamiento, construcción, operación y mantenimiento, integrándose al ámbito urbano, orientado según factores climáticos con espacios y circulación sistematizados. En lo posible deben estar rodeados por espacios verdes, con estacionamiento para vehículos y buena iluminación, procurando que la construcción tenga la máxima flexibilidad posible". Idéntica evolución ha sufrido el material y equipo técnico para el diagnóstico y tratamiento. (Vid. artículo citado).

A partir de estos conceptos, podemos definir al "servicio de hospitalización" como aquél destinado a la permanencia de pacientes para su diagnóstico, recuperación y/o tratamiento y sus ambientes anexos requeridos para el trabajo de enfermería; **se relaciona básicamente con los servicios de apoyo, diagnóstico y tratamiento, quirúrgicos, obstétricos, de cocina y lavandería**. Para su prestación, se debe contar con área exclusiva y con circulación restringida; un área de registro de pacientes que ingresan al servicio; disponer de servicios de apoyo diagnóstico y terapéutico y disponibilidad las 24 horas.

El ambiente destinado a la hospitalización del paciente debe tener dimensiones mínimas (16 m²) y contar con unidad sanitaria completa. Cada habitación debe estar equipada con sistema de llamado de enfermeras, alarmas de equipo de monitoreo, teléfonos. El diseño debe considerar la iluminación y ventilación natural teniendo en cuenta que las ventanas ocupan un aspecto importante en la orientación sensorial que refuerza la orientación día/noche del paciente. Las habitaciones deben ser preferiblemente individuales para asilar a los pacientes entre sí, brindándoles privacidad y evitar la propagación de infecciones. **Es conveniente instalar iluminación de penumbra que no interfiera el descanso del paciente** (el destacado es propio). (Cfr. Manual Guía para el Diseño Arquitectónico. Servicios de Hospitalización. Bogotá, 2010).

En lo que concierne a la hotelería hospitalaria, se la puede definir como el sector dentro de la Institución de salud, responsable de procurar el bienestar del paciente durante el tiempo de estadía en el centro de salud, cuidando el buen funcionamiento y mantenimiento edilicio, de las instalaciones en general, el cuidado de la limpieza e higiene, el servicio de comida bien preparado no sólo en nutrición y dietética, sino en la presentación de los alimentos inclusive para las dietas especiales, y el manejo de personal entrenado y relacionado con la atención y el trato profesional de la hotelería, entre otras actividades. La importancia de este sector está dada únicamente por el paciente. (Vid. Conde Soladana, Carmen, "Los servicios de hostelería hospitalaria ¿Comunicamos?", en IV Seminario Nacional de Hostelería Hospitalaria; 2002, Gijón, España). Se ha dicho que en la actualidad se pretende otorgar el mayor confort posible a los pacientes e integrarlos al objetivo del centro de salud. De allí que el confort será el mobiliario, control de ruido, conservación, control de temperatura, humedad, luminosidad y seguridad (conf. Aramburu, Amenabar, "El confort en un centro privado", en II Seminario Nacional de Hostelería Hospitalaria, Granada, España, 2001) (ambos autores citados en tesis de Urquiza, Mariela Sol; UAI,

Facultad de Turismo y Hospitalidad, Licenciatura en Hotelería, Buenos Aires, noviembre de 2005, acompañada por el recurrente como prueba documental N° 5).

En atención al desarrollo efectuado, entiendo que los servicios que presta el recurrente no pueden considerarse accesorios del servicio de hospitalización. En efecto. Más allá de los esfuerzos que realiza no puede concluirse que la televisión constituya un servicio vinculado con el objetivo central de los hospitales, el que ha quedado claramente definido como destinado a la prevención y cura de los pacientes, en un ámbito en el que deberá apegarse a determinados estándares que conlleven a satisfacer aquél objetivo central, cual es en definitiva, el médico.

En esa dirección la misma jurisprudencia administrativa que cita en apoyo de su petición es contundente en concluir que la exención se dirige a eliminar todo gravamen sobre actividades que se dirijan a la cura, prevención y restablecimiento del paciente. Así, los dictámenes de la administración fiscal refieren a la provisión de medicamentos a pacientes internados (Dict. D.A.T. 46/01) o a las prótesis odontológicas (Dict. D.A.T. 105/96). Incluso, el fallo de la Cámara Nacional del Trabajo que cita, al referirse al servicio de hotelería brindado en el ámbito de una clínica, refiere a la prestación del servicio gastronómico, que se encuentra íntimamente vinculado con la alimentación que debe recibir un paciente.

Tampoco aporta elementos que abonen su tesis la contestación al oficio librado al Sanatorio Mater Dei, pues no se discute si los servicios auxiliares u hoteleros son complementarios de los servicios médicos o parámedicos, sino si los servicios que presta la recurrente pueden incluirse entre aquéllos, sobre lo que la oficiada no se expide.

Ello así, considero que debe concluirse que la prestación del servicio de televisores en las habitaciones de los hospitales o centros de salud no puede considerarse un servicio accesorio al de hospitalización. Lo contrario implicaría alejarse del fin que tuvo en cuenta el legislador al establecer la exención.

IV. Que a mayor abundamiento, se arriba a idéntica conclusión una vez que se analiza el contrato suscripto entre la recurrente y el Hospital.

La cláusula Primera establece que: “la concedente (hospital) cede a la concesionaria la explotación del servicio de televisores en las instalaciones del Hospital Italiano de La Plata”. En la cláusula Sexta se dispone que “Los servicios serán suministrados a los usuarios por la ‘la concedente’”, **previo pago del valor del servicio** que se establece en \$... por cada 24 horas de alquiler de T.V. Pudiéndose cambiar dicho valor en el futuro por decisión de “la concesionaria” previa información a la “la concedente”.

Con respecto a la facturación, la cláusula Séptima dispone, en lo que aquí interesa, que **“la concedente facturará el total de la prestación al paciente y realizará la cobranza”**.

Corren a cargo de la concesionaria los gastos originados en el abono del cable, la provisión, instalación, reparaciones y mantenimiento de los televisores y del sistema de prestación del servicio. Con respecto a los impuestos municipales, provinciales y nacionales existentes o que se crearen en lo futuro, referentes a la explotación del servicio de locación de televisores, serán soportados por ambas partes de acuerdo con los porcentajes de ganancia establecidos.

Por su parte, en el Anexo I se establecen los criterios de “ventas especiales”. Así, se encuentran bonificadas, por ejemplo, al 50%: las internaciones que superan los 20 días. Al 100%: a) familiares directos de empleados; b) problemas técnicos por los que se desconecta el servicio y de ser rehabilitado; c) trabajos del concesionario.

Ello así, el contrato acompañado no da crédito a los dichos de la recurrente en el sentido que los servicios son facturados a la postre, a las obras sociales, que negocia por módulos su vinculación con el Hospital. Dichos módulos, explica, parten de una negociación Obra Social-Hospital en la que se tabulan los precios por asistencia médica propiamente dicha y prestaciones complementarias a la

hospitalización y –aclara– en este módulo se incluye: confort de la habitación; servicios de higiene, servicios de conectividad y servicios de televisión.

En efecto, no se han acompañado a las actuaciones administrativas ni ante esta instancia, documental que acredite que el pago, que por adelantado el Hospital cobra al paciente, sea soportado finalmente por la Obra Social.

Con respecto a las bonificaciones, cabe advertir que las establecidas no se encuentran vinculadas con las supuestas diferencias que puedan surgir de los planes médicos sino más bien, por características personales de los pacientes. En el primer caso, por una larga internación y en el segundo supuesto, por ser familiares directos de los empleados.

Va de suyo que el servicio no se cobra sino se presta.

Finalmente, debe destacarse que a la luz de las cláusulas analizadas y la documental acompañada, entiendo que no se cumple con la hipótesis que contempla el artículo 31 del Decreto Reglamentario, pues exige para la procedencia de la exención cuando los servicios son realizados por terceros intervinientes, que los mismos se facturen a la entidad asistencial o “al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro, debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado”. Circunstancia que, como ya quedó dicho, no se verifica en la especie.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar la determinación del impuesto al valor agregado efectuada, con costas.

V. Que resta entonces tratar la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en el art. 45 de la ley de rito, lo que nos lleva a examinar la presencia de los elementos objetivo y subjetivo, cuya concurrencia es requisito indispensable para la configuración del ilícito enrostrado.

En ese sentido, es imperioso recordar la sentencia de nuestro Máximo Tribunal, que in re “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo”, de fecha 31/3/1999, al analizar la figura del art. 45 de la ley de rito, dijo: “... surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”... Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena concluyó “... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción e conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de rito en tanto la recurrente omitió el pago de impuestos mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, y dado que –no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades– no aportó ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente al liquidar sus impuestos, o acreditar la existencia de error excusable previsto en la norma como causal eximente de responsabilidad, más allá de las meras alegaciones que realiza. En efecto, no advierto que se encuentre configurado el alegado error excusable toda vez que es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos que efectúa el Vocal instructor como así también a los fundamentos expuestos en el Considerando IV de su voto para rechazar el planteo de nulidad introducido en autos por la parte actora, salvo en lo que respecta a la imposición de costas de dicho aspecto.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “... al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto –en materia de costas– que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el a quo– la actora la planteó ‘como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal’ (conf. sentencia de cámara, considerando V. fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

II. En lo que hace a la cuestión de fondo traída a decisión de este Tribunal, cabe señalar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 7, inc. h), pto. 7 de la ley del gravamen, están exentos en el IVA los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, entre los cuales se encuentran los de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; las prestaciones accesorias de la hospitalización; servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades; los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.; los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; y todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

Al respecto cabe tener presente que, con relación a la interpretación de las normas que otorgan exenciones a las leyes impositivas, la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que las mismas deben interpretarse estrictamente (“Guzmán Víctor S.”, fallo del 17/3/72, y “Varela, Adrián Beatriz”, sentencia del 10/12/97 (Fallos 320:2669), entre otros) y que “deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y fuera de esos supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador” (conf. Fallos 312:529; 319:1311; 321:1660, entre muchos otros); y “las excepciones de los principios generales de la ley, obra exclusiva del legislador, no pueden crearse por inducciones o extenderse por interpretación a casos no contemplados en la disposición excepcional” (Fallos 2:27 y 319:1311). Asimismo nuestro Más Alto Tribunal ha señalado que no corresponde a los jueces conceder otras excepciones tributarias que las específicamente reconocidas por la ley (“Cermac S.A.”, 25/9/97, Fallos 320:1909). Por lo demás, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que la primera fuente para determinar la voluntad del legislador es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 324:415), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796; 324:415, entre otros).

Ello así, resulta de la lectura de la norma que no toda prestación relacionada con la medicina puede encuadrarse en la exención, habida cuenta que 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, como el transporte de enfermos y labores de técnicos auxiliares de la medicina. En efecto, tanto la expresión asistencia sanitaria, médica y paramédica, así como los ejemplos que se dan en la norma refieren a un “asistir” concretamente a personas que padece una situación que requiere de tal servicio a brindar por sujetos concretos, sean médicos, paramédicos, odontólogos, etc., e incluso la mención al transporte de heridos y enfermos refiere a que serán asistidos en forma directa por una actividad que en el concepto legal y vulgar es propia de la medicina en un sentido amplio (véase en este sentido “Ley del Impuesto al Valor Agregado. Comentada”, 2.ª Edición, de Juan Oklander, Ed. La Ley, pág. 456).

Por lo tanto, cabe concluir que la prestación del servicio de televisores en las habitaciones de los hospitales o centros de salud no puede considerarse un servicio alcanzado por la exención consagrada por el legislador en el art. 7, inc. h), pto. 7 de la ley del IVA, con el alcance fijado en dicha norma.

En consecuencia, compartiendo las consideraciones vertidas por la Dra. Guzmán en su voto, concluyo en su mismo sentido en cuanto a que corresponde confirmar la resolución apelada en autos, en todas sus partes, con costas.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1º) Rechazar la excepción de nulidad opuesta por la actora, con costas.

2º) Confirmar, en todas sus partes, la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta de conformidad a lo dispuesto por el artículo 59, primer párrafo del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal Fiscal de la Nación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura Amalia Guzmán, Rubén Alberto Marchevsky y José Luis Pérez(vocales).