República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-102996739-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Octubre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-18703649- -APN-SGAI#TFN; “CIRCULO MÉDICO DE SAN LUIS”

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El EX-2024-18703649- -APN-SGAI#TFN caratulado: “CIRCULO MÉDICO DE SAN LUIS”

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante el RE-2024-18694691-APN-SGAI#TFN, se presenta la actora e interpone recurso de apelación, en los términos del artículo 76, inciso b), de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), contra la resolución identificada como RESOL-2024-29-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII, de fecha 26/01/2024, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la Dirección General Impositiva.

Que, mediante la citada resolución, se determinó de oficio, con carácter parcial, la obligación de la contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 01/2017 a 12/2018, intimándose el ingreso de la suma de $6.025.472,35, con más intereses resarcitorios por $16.788.698,81.

Asimismo, se aplicó una multa de $1.299.579,73, equivalente al setenta por ciento (70%) del tributo presuntamente no ingresado respecto de los períodos fiscales 03/2017 a 11/2017, y otra de $196.913,31, equivalente al cien por ciento (100%) respecto del período fiscal 12/2017, ambas con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683.

Por su parte, la administración tributaria dejó en suspenso el sumario S/DI RMEN/78/2023, instruido respecto de los períodos fiscales 01/2018 a 04/2018, 06/2018 a 08/2018, 10/2018 y 12/2018, formulando expresa reserva de aplicar las sanciones que eventualmente correspondieran, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Régimen Penal Tributario.

La actora manifiesta que es una asociación civil y que, en tal carácter, no desarrolla actividades comerciales, sino que representa a sus asociados en cumplimiento de los fines previstos en su Estatuto.

En primer término, señala que la resolución apelada ajusta los períodos involucrados por considerar que las actividades desarrolladas por la recurrente (en adelante, “la asociación”) no se encuentran amparadas por la exención prevista en el apartado 6 del inciso h) del artículo 7° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, “IVA”).

En segundo término, sostiene que la resolución determinativa considera, a su criterio erróneamente, alcanzadas por el IVA las operaciones relativas al sistema de salud FEMESA, efectuada a favor de la Asociación Mutual Médica de Villa María (AMMVM), y a la Farmacia CIMED, celebrada con la Asociación Mutual Médica Río Cuarto (AMMRC), las cuales caracteriza como cesiones de derechos no alcanzadas por el gravamen.

En cuanto al primero de los ajustes, manifiesta que el Fisco sustenta su pretensión en la actividad desarrollada por la asociación vinculada con la “intermediación en el cobro de honorarios”. Al respecto, explica que representa a más del cincuenta por ciento (50%) de los médicos del sector privado de la provincia de San Luis y que, en tal carácter, celebra acuerdos con distintos financiadores de la salud -obras sociales, mutuales y empresas de medicina prepaga, entre otros-, a efectos de que los profesionales que la integran presten servicios médicos a los afiliados de dichas entidades.

En ajustada síntesis, sostiene que los profesionales de la salud miembros de la asociación prestan servicios a los afiliados de las obras sociales y demás entidades con las que aquella celebra convenios. En ese marco, la recurrente gestiona la facturación y el cobro de las prestaciones realizadas y, una vez percibidos los fondos, liquida los honorarios a los profesionales, previa deducción de las contribuciones y demás conceptos correspondientes, entre ellos, un porcentaje que ingresa a su patrimonio.

La recurrente sostiene que su intervención no se limita a la gestión administrativa de los honorarios médicos, sino que comprende la vinculación con las obras sociales y empresas de medicina prepaga, en representación de los profesionales asociados. Explica que las características propias de la actividad y las dificultades operativas existentes tornan inviable que las condiciones de las prestaciones sean acordadas individualmente entre cada profesional y las distintas entidades financiadoras.

En ese sentido, señala que las entidades que nuclean a profesionales de la salud cuentan con una estructura administrativa que permite canalizar y agilizar las gestiones ante obras sociales, empresas de medicina prepaga, mutuales y demás entidades, en representación de sus asociados.

Añade que dicha modalidad responde a las particularidades propias del ámbito en el que desarrollan su actividad los profesionales médicos y que, en ese marco, la asociación mantiene 47 convenios celebrados con distintas obras sociales y empresas de medicina prepaga.

Sentado lo expuesto, manifiesta que la asociación se encuentra expresamente habilitada por su Estatuto para intervenir en la facturación y cobro de los honorarios profesionales. A tales efectos, menciona el inciso j) del artículo 4° de dicho instrumento, que establece, en su parte pertinente: “*Luchar y/o bregar para que existan condiciones de vida y de trabajo que permitan al médico desarrollar eficientemente sus tareas gozando de todos sus derechos profesionales sociales y humanos, como también la efectivización de honorarios justos en todo trabajo que permita vida digna y su desarrollo familiar y humano…*”.

Agrega, a mayor abundamiento, que el inciso e) del artículo 6° del Estatuto contempla, entre los recursos de la asociación, “*los porcentajes, cuyo monto se deducirá de toda factura de los socios cuyo cobro se realice a través del Círculo, y por las cuotas, aportes y demás contribuciones de los asociados, conforme lo determine la Comisión Directiva*”.

Sobre esa base, concluye que el efectivo cobro de los honorarios de los profesionales asociados se encuentra directamente vinculado con los objetivos previstos en el Estatuto, en particular con la procura de condiciones que permitan el adecuado desarrollo de su actividad profesional.

Seguidamente, formula objeciones respecto de los fundamentos expuestos por el Fisco Nacional en la resolución determinativa. En particular, señala que el organismo recaudador sostuvo que no toda actividad desarrollada por la asociación queda automáticamente comprendida en la exención, sino que debe acreditarse un vínculo especialmente calificado y una relación directa con un fin específico de la entidad, así como una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad.

En contraposición, la actora sostiene que la exigencia de aquel vínculo especialmente calificado no surge de la letra de la norma. Asimismo, cuestiona que el Fisco Nacional resulte competente para juzgar la existencia de una vocación desinteresada, materia que -según afirma- correspondería, en todo caso, a la Dirección Provincial de Personas Jurídicas.

Prosigue señalando que la asociación cumple un rol relevante en el desarrollo de la actividad médica privada en la provincia de San Luis, en tanto facilita la coordinación entre los profesionales prestadores y las entidades financiadoras, así como la gestión de los pagos y demás aspectos vinculados con la prestación de los servicios médicos.

En ese sentido, sostiene que tales funciones resultan necesarias para el adecuado desenvolvimiento de la actividad profesional y que dicha circunstancia no habría sido debidamente ponderada por el organismo recaudador al dictar la resolución recurrida.

Asimismo, señala que más del cincuenta por ciento (50%) de los médicos matriculados que ejercen la profesión en el ámbito privado de la provincia se encuentran asociados a la recurrente, mientras que los restantes profesionales se encuentran vinculados a otras entidades de similares características, entre las que menciona al Círculo Médico de Villa Mercedes y al Círculo Médico del Norte de San Luis. A su entender, ello evidencia la relevancia que revisten este tipo de asociaciones reviste para la organización y el desarrollo de la actividad médica privada en el ámbito provincial.

Agrega que la actividad desarrollada redunda en beneficio de la comunidad médica y, a su vez, de la comunidad en general, al facilitar el acceso a las prestaciones de salud.

Por otra parte, frente a lo sostenido por el Fisco Nacional en cuanto a que la gestión del cobro de honorarios médicos no se encontraría comprendida entre los objetivos y finalidades de la entidad, la actora distingue entre el objeto social de la asociación y los medios previstos para su financiamiento. En tal sentido, cita doctrina para sostener que nada impide que una asociación desarrolle actividades que generen recursos, siempre que constituyan un medio para la consecución de sus fines y que los beneficios obtenidos ingresen al patrimonio institucional y sean destinados exclusivamente al cumplimiento de sus finalidades sociales, sin distribuirse entre sus miembros.

Asimismo, cuestiona que la administración tributaria considere que las actividades desarrolladas exceden su objeto asociativo con fundamento en que podrían ser llevadas a cabo por terceros o por los propios profesionales. Al respecto, sostiene que no compete al Fisco Nacional expedirse acerca de su condición de asociación civil sin fines de lucro, carácter que -según señala- le fue reconocido por la Dirección de Personas Jurídicas y Registro Público de la Provincia de San Luis, luego de verificar el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales exigidos a tal efecto.

Añade que las actividades observadas por el Fisco se encuentran comprendidas en su Estatuto y han sido desarrolladas por la institución de manera ininterrumpida durante ochenta y cuatro (84) años. En ese marco, sostiene que la resolución recurrida importa un cambio de criterio carente de fundamento, en tanto las funciones desarrolladas por la asociación se habrían mantenido sustancialmente invariables a lo largo del tiempo.

A su vez, afirma que existe una vinculación directa entre los servicios prestados a los profesionales asociados y los fines específicos de la entidad. En particular, señala que la percepción de una contribución por las tareas de facturación, cobro y liquidación de los honorarios médicos se encuentra directamente relacionada con los objetivos previstos en su Estatuto.

Desde el aspecto cuantitativo, indica que los ingresos provenientes de dicha actividad representaron el ochenta y seis por ciento (86%) de los ingresos totales de la asociación durante el período fiscal 2017 y el ochenta y dos por ciento (82%) durante el período fiscal 2018, por lo que afirma que dicha fuente de recursos resulta esencial para el desarrollo y sostenimiento de la institución.

En función de ello, controvierte la caracterización efectuada por el Fisco Nacional y sostiene que las tareas cuestionadas no constituyen una actividad comercial autónoma susceptible de ser alcanzada por el gravamen, sino que se encuentran vinculadas con el cumplimiento de los fines propios de la asociación.

Destaca, asimismo, que los ingresos obtenidos son destinados al cumplimiento de su objeto social y no se distribuyen entre sus asociados o autoridades, circunstancia que, a su entender, demuestra la ausencia de finalidad lucrativa de las actividades involucradas.

Por otra parte, en lo que respecta al segundo ajuste, la actora se agravia del tratamiento fiscal dispensado a las operaciones relativas a la Farmacia CIMED, celebrada con la Asociación Mutual Médica Río Cuarto (AMMRC), y al sistema de salud FEMESA, efectuada a favor de la Asociación Mutual Médica de Villa María (AMMVM).

Al respecto, sostiene, en primer término, que ambas operaciones se encuentran comprendidas dentro de las finalidades y facultades previstas en su Estatuto y que, por consiguiente, se hallan alcanzadas por la exención que invoca. En particular, refiere que dicho instrumento contempla, entre sus objetivos, la creación, organización y administración de sistemas de prestaciones médicas y la celebración de contratos asociativos con otras organizaciones similares, a la vez que reconoce a la entidad amplia capacidad para celebrar los actos jurídicos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

En ese contexto, explica que FEMESA prestaba servicios de salud y provisión de medicamentos a afiliados obligatorios y voluntarios, mientras que la Farmacia CIMED había sido creada con el objeto de reducir el costo de los medicamentos destinados a aquellos. Señala que esta última adquiría los productos directamente de las droguerías y los suministraba a los afiliados al costo, sin aplicar precios de venta al público. Agrega que CIMED no integraba las redes del Colegio de Farmacéuticos de San Luis ni de la Cámara de Farmacias, circunstancia que, a su entender, demostraría que no desarrollaba una actividad comercial independiente.

Cuestiona que el organismo recaudador haya caracterizado las operaciones como una “transferencia” de la farmacia y una “venta” de FEMESA. Sostiene que, con independencia de la denominación utilizada en los respectivos instrumentos, corresponde atender a su naturaleza jurídica y que, en ambos casos, se trataría de cesiones de derechos en los términos del artículo 1614 del Código Civil y Comercial de la Nación, operaciones que considera no alcanzadas por el IVA.

Sobre esa base, señala que la propia resolución recurrida reconoce que la cesión de derechos, considerada en sí

misma, no se encuentra alcanzada por el gravamen, aunque considera gravados determinados bienes muebles, mercaderías, existencias y otros elementos comprendidos en los contratos. Sin embargo, objeta que la Administración Tributaria haya determinado el impuesto sobre el importe total de las operaciones, sin discriminar el valor correspondiente a los distintos elementos involucrados.

En particular, manifiesta que, en la operación vinculada con FEMESA, los sistemas de gestión e informáticos transferidos poseían un valor reducido, mientras que, respecto de CIMED, el Anexo I individualiza existencias de productos farmacéuticos por $5.023.601,30 y el Anexo II comprende muebles, computadoras y otros bienes usados. Afirma que los bienes muebles involucrados representarían menos del dos por ciento (2%) del valor total de cada contrato, circunstancia cuya acreditación remite a la prueba pericial contable ofrecida.

Asimismo, sostiene que la Ley del Impuesto al Valor Agregado no distingue, a estos efectos, entre la cesión de derechos y la cesión de una posición contractual. Con sustento en el artículo 8° del decreto reglamentario, afirma que las operaciones examinadas no configuran un servicio financiero ni una concesión de explotación industrial o comercial y destaca que, una vez producida la transferencia, la cedente no continuó percibiendo sumas vinculadas con la explotación de los bienes o derechos cedidos.

En síntesis, sostiene que las operaciones relativas a FEMESA y a la Farmacia CIMED se encuentran fuera del objeto del gravamen, tanto por su caracterización como cesiones de derechos como por la exención que invoca respecto de la entidad. Añade que dicha interpretación encontraría respaldo en diversos antecedentes emanados del propio organismo fiscal.

Finalmente, destaca el carácter extraordinario y excepcional de ambas operaciones y sostiene que las expresiones “IVA incluido” o “IVA incluido de corresponder”, consignadas en los respectivos contratos, no resultan determinantes para establecer su tratamiento tributario, el cual -afirma- debe definirse de conformidad con la naturaleza jurídica de las operaciones y las disposiciones legales aplicables.

Concluye manifestando que las distintas actividades desarrolladas por la asociación -entre ellas, la gestión del cobro de honorarios, la celebración de convenios con entidades financiadoras de la salud y las operaciones relativas a FEMESA y a la Farmacia CIMED- se encuentran orientadas al cumplimiento de sus fines estatutarios y carecen, según sostiene, de finalidad lucrativa.

En cuanto al aspecto infraccional, plantea la improcedencia de las sanciones aplicadas con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, por considerar que no se encuentra configurado el elemento subjetivo requerido por la figura. Asimismo, sostiene que la resolución determinativa atribuye una conducta culposa mediante una mera remisión a la normativa aplicable, sin brindar fundamentos suficientes que la sustenten.

Subsidiariamente, invoca la existencia de error excusable. Alega que el cambio de criterio que atribuye al organismo fiscal respecto de la interpretación de las normas involucradas impide considerar culpable la conducta desplegada. En tal sentido, invoca el Dictamen N° 188/2023 (DV JUME SPT), citado en la propia resolución, del cual -según afirma- surgiría la existencia de una divergencia interpretativa que justificaría la aplicación de aquella causal exculpatoria.

Cita doctrina y jurisprudencia que estima aplicables al caso, acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa y pericial contable. Finalmente, hace reserva del caso federal.

II.- Que, mediante el IF-2024-43736766-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional, acompaña las actuaciones administrativas y contesta el recurso interpuesto. Niega los hechos y el derecho invocados por la

recurrente y solicita que se confirme el acto apelado, con costas.

Asimismo, desconoce la documental acompañada por la parte actora que no surja de manera indubitada de los antecedentes administrativos y se opone a la prueba ofrecida, por considerarla inconducente y meramente dilatoria. Finalmente, hace reserva del caso federal.

III.- Que, mediante la PV-2026-28203229-APN-VOCVI#TFN, se resolvió abrir la causa a prueba por el término de sesenta (60) días, tener presente la prueba documental acompañada, hacer lugar parcialmente a la prueba informativa ofrecida y admitir la prueba pericial contable.

Asimismo, se requirió a la parte actora que acompañara los convenios celebrados con las distintas empresas de medicina prepaga y obras sociales indicadas en su recurso de apelación.

Que, mediante los RE-2026-31312694-APN-DTD#JGM y RE-2026-39786240-APN-DTD#JGM, la parte actora dio cumplimiento a dicho requerimiento y acompañó los convenios respectivos.

Asimismo, mediante el RE-2026-38593735-APN-DTD#JGM se incorporó la respuesta de la Dirección de Cooperativas y Mutuales del Gobierno de la Provincia de San Luis.

A su vez, mediante el RE-2026-51325770-APN-DTD#JGM se agregó la respuesta de la Oficina de Asuntos Profesionales del Ministerio de Salud de la Provincia de San Luis y, a través del RE-2026-58828903-APN-DTD#JGM, la contestación de la Dirección de Fiscalización de Personas Jurídicas de la Provincia de San Luis.

Que, mediante el IF-2026-68288322-APN-DTD#JGM, se incorporó el informe pericial contable.

Por su parte, mediante la PV-2026-86732646-APN-VOCVI#TFN, se clausuró el período probatorio y se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “B”. Puestos los autos para alegar, hicieron uso de dicho derecho tanto la recurrente como el Fisco Nacional, mediante los RE-2026-92277363-APN-DTD#JGM e IF-2026-91935495-APN-DTD#JGM, respectivamente.

Finalmente, se llamaron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que, en lo que respecta al acto determinativo apelado en autos y a fin de favorecer una mayor claridad expositiva, resulta conveniente reseñar, en primer término, los fundamentos que llevaron al Fisco Nacional a efectuar los ajustes debatidos en estas actuaciones.

De las actuaciones administrativas que corren por cuerda separada surge que la contribuyente es una persona jurídica que declaró como actividades “Servicios de Asociaciones N.C.P.”, “Servicios relacionados con la salud humana N.C.P.” y “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados N.C.P.”, y que cierra sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre - 12 - de cada año.

Que las presentes actuaciones reconocen su origen en la fiscalización iniciada el 08/02/2022 mediante la O.I. N° 2.002.051, en cuyo marco se detectó la existencia de ingresos a los que la contribuyente había dispensado el tratamiento de exentos en el Impuesto al Valor Agregado, circunstancia que motivó el análisis de su procedencia por parte del organismo recaudador.

El acto determinativo relata que, al inicio de la fiscalización, la contribuyente había presentado las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales 01/2017 a 12/2018. Asimismo, señala que se analizó diversa documentación aportada por aquella y se efectuaron consultas a las bases de datos

del organismo fiscal.

Que, como resultado de las tareas desarrolladas a fin de identificar las distintas actividades realizadas por la contribuyente durante los períodos fiscalizados y su incidencia tributaria, se verificó que la recurrente emitía facturas tipo “A” a las distintas obras sociales y liquidaciones tipo “A” a los profesionales, mediante las cuales liquidaba las prestaciones abonadas por aquellas y retenía, entre otros conceptos, importes en concepto de gastos administrativos por gestión de cobranza, equivalentes al cinco por ciento (5%) y al dos con cinco por ciento (2,5%). Los ingresos obtenidos por tales conceptos no eran sometidos a imposición en el Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, la fiscalización verificó que los ingresos obtenidos por la asociación en concepto de intermediación en el cobro de honorarios médicos, conforme surgían de las liquidaciones emitidas y aportadas por la contribuyente, no se encontraban registrados en los Libros IVA Ventas correspondientes a los períodos fiscalizados.

En tal sentido, el organismo fiscal señaló que la asociación había considerado dichos ingresos alcanzados por la exención prevista en el artículo 7°, inciso h), punto 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, alegando que se trataba de recuperos de gastos y que se encontraban contemplados en el Estatuto como recursos de la entidad.

Que, luego de analizar dicho instrumento, la fiscalización concluyó que no correspondía reconocer la exención pretendida. Sostuvo, al respecto, que no toda actividad desarrollada por la asociación queda automáticamente comprendida en la exención invocada, sino que resulta necesario -a criterio del organismo fiscal- acreditar un vínculo especialmente calificado y una relación directa entre el servicio prestado y un fin específico de la entidad, y no meramente con sus fines generales, debiendo evidenciarse, asimismo, una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad.

Añadió que la gestión del cobro de honorarios médicos no se encontraba definida entre los objetivos y finalidades previstos en el Estatuto y que la circunstancia de que dicha actividad estuviera contemplada como fuente de recursos de la asociación no implicaba, por sí sola, que guardara relación directa con la finalidad de defender los intereses de los profesionales asociados. En ese orden, consideró que no se advertía cuál sería el interés protegido por la circunstancia de que el cobro fuera realizado por la propia asociación y no directamente por los profesionales o por terceros.

Agregó que, si dicha actividad fuera desarrollada directamente por los profesionales de la salud, revestiría carácter comercial y se encontraría alcanzada por el gravamen. Finalmente, sostuvo que la circunstancia de que constituya una fuente legítima de recursos para la entidad no determina, por sí misma, su exención frente al Impuesto al Valor Agregado.

Que, sobre la base de tales consideraciones, se procedió a determinar los débitos fiscales correspondientes. A esos efectos, la fiscalización tomó como base una planilla aportada por la contribuyente en el marco de la Orden de Intervención N° 1.826.887, en la que se individualizaron mensualmente los importes retenidos en concepto de “Gastos de Administración 5%” y “Gastos de Administración 2,5%”, sobre los cuales se aplicó la alícuota del veintiuno por ciento (21%), obteniéndose de ese modo los débitos fiscales considerados omitidos.

Que, por otra parte, la fiscalización verificó que, con fecha 04/10/2018, la contribuyente celebró dos operaciones vinculadas con la Farmacia CIMED y con el sistema de salud FEMESA, con la Asociación Mutual Médica Río Cuarto y la Asociación Mutual Médica de Villa María, respectivamente.

El acto determinativo señaló que la contribuyente aportó los respectivos contratos, junto con sus anexos, en los

que se individualizaron distintos elementos comprendidos en las operaciones, entre ellos bienes de uso, créditos y deudas, cuentas por cobrar y sistemas informáticos.

En lo que respecta a la Farmacia CIMED, se observó que mediante el denominado “Contrato de Transferencia de Farmacia”, de fecha 04/10/2018, se transfirió a la Asociación Mutual Médica Río Cuarto el establecimiento que giraba bajo aquella denominación, por un precio de U$S 7.117,00, IVA incluido, abonado en efectivo en la fecha indicada.

Por su parte, respecto del sistema de salud FEMESA, el organismo fiscal señaló que mediante el denominado “Contrato de Cesión de Posición Contractual”, también de fecha 04/10/2018, se cedió la posición contractual y se transfirió la totalidad del referido sistema, comprensivo de sus derechos y demás accesorios, sistemas informáticos, asociados, afiliados, beneficiarios y prestadores, a la Asociación Mutual Médica de Villa María. El precio pactado ascendió a U$S 176.083,00 y $7.000.000,00, ambos con IVA incluido, habiéndose percibido el importe expresado en dólares en la fecha del contrato y pactado el saldo restante en seis (6) cuotas.

Que, consultados los sistemas del organismo fiscal, no se verificó la existencia de facturas electrónicas emitidas que respaldaran dichas operaciones, por lo que -según se expresa en el acto determinativo- no resultó posible corroborar que la contribuyente hubiera declarado el impuesto correspondiente. Asimismo, del análisis de los Libros IVA Ventas se observó que las operaciones vinculadas con la Asociación Mutual Médica de Villa María habían sido registradas como exentas.

Sobre esa base, el organismo fiscal procedió a determinar el débito fiscal correspondiente a las operaciones mencionadas, considerando que el Impuesto al Valor Agregado se encontraba incluido en los precios pactados, conforme surgía de los respectivos contratos.

En consecuencia, el ajuste practicado se sustentó en la detección de ventas gravadas que, a criterio del organismo fiscal, habían sido omitidas, correspondientes a dos conceptos diferenciados: por un lado, los ingresos obtenidos por la gestión e intermediación en el cobro de los honorarios médicos y, por el otro, la falta de ingreso del débito fiscal que el Fisco consideró correspondiente a “las ventas” (sic) del sistema de salud FEMESA y a la Farmacia CIMED. Sobre esa base, procedió a ajustar los débitos fiscales originalmente declarados en los períodos respectivos.

Asimismo, se instruyó sumario a la contribuyente respecto de los períodos fiscales 03/2017 a 12/2017, con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683. En cuanto a los períodos fiscales 01/2018 a 04/2018, 06/2018 a 08/2018, 10/2018 y 12/2018, se formuló reserva respecto de la eventual aplicación de sanciones, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Régimen Penal Tributario.

V.- Que corresponde a este Tribunal analizar la causa conforme a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VI.- Que, en forma preliminar, corresponde diferenciar el tratamiento de los ajustes impugnados en la resolución apelada, en atención a la distinta naturaleza de las operaciones que les dieron origen como a los diversos

fundamentos jurídicos en los que la recurrente sustenta su impugnación.

En efecto, mientras que el primer ajuste se vincula con las sumas percibidas por la asociación con motivo de las tareas de gestión e intermediación desarrolladas entre los profesionales médicos asociados y las obras sociales, mutuales, empresas de medicina prepaga y demás entidades con las que ha celebrado convenios, cuya controversia exige examinar la procedencia de la exención invocada por la recurrente, el segundo se origina en las operaciones instrumentadas mediante los contratos relativos a FEMESA y Farmacia CIMED, respecto de las cuales corresponde determinar, atendiendo a la naturaleza de los distintos bienes y derechos involucrados, si se configuran los presupuestos de imposición previstos en la ley del gravamen y, en su caso, el alcance de la exención alegada.

VII.- Que, en primer término, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que la apelante es una asociación civil que nuclea a profesionales médicos ni que se encuentra regularmente inscripta ante el organismo estatal encargado de su fiscalización y control.

Tales extremos se encuentran, por lo demás, corroborados por la prueba informativa producida en autos, mediante la cual la Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de San Luis informó que la última reforma de su estatuto fue aprobada mediante la Resolución N° 337-DPCyFPJ-2023, que la entidad se encuentra en situación regular y que no se han detectado irregularidades en su accionar ni se registran sanciones aplicadas.

Por el contrario, la cuestión litigiosa se circunscribe a determinar si los ingresos obtenidos por la asociación con motivo de las tareas de gestión e intermediación vinculadas con el cobro de los honorarios de sus profesionales asociados se encuentran alcanzados por la exención prevista en el artículo 7°, inciso h), punto 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Que la citada norma dispone -en lo que aquí interesa- que se encuentran exentos los servicios prestados por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos.

Sobre el particular, este Tribunal ha señalado que, para que resulte procedente la franquicia prevista en dicha disposición, deben concurrir los siguientes recaudos: i) que los servicios de que se trate se encuentren alcanzados por el artículo 3°, inciso e), de la ley del gravamen; ii) que guarden relación directa con los fines específicos de la entidad; y iii) que esta última se encuentre comprendida en alguno de los supuestos contemplados por la norma a la que remite la exención (cfr. Sala “D”, “Asociación Regional de Diálisis y Trasplantes Renales de Cap. Fed. y Pcia. de Buenos Aires”, del 5/06/2008, y sus citas).

Sentado ello, cabe señalar que el primero de los recaudos enunciados se encuentra satisfecho, toda vez que las tareas de gestión e intermediación desarrolladas por la recurrente constituyen prestaciones alcanzadas por el gravamen, sin perjuicio de la exención cuya procedencia aquí se examina. Asimismo, tampoco se encuentra controvertido en autos que la recurrente se encuentra comprendida entre las entidades a las que remite el artículo 7°, inciso h), punto 6, de la ley del tributo.

En consecuencia, la cuestión a dilucidar queda circunscripta a determinar si los servicios examinados guardan una relación directa con los fines específicos de la asociación, en los términos exigidos por la norma.

Que, por otra parte, no puede quedar al margen de este análisis que, en materia de exenciones tributarias, es constante el criterio conforme al cual ellas 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 (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61;

284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599), y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973; 334:1027).

Así, en casos como el de autos, resulta imprescindible indagar, en concreto, en los instrumentos que rigen la organización y funcionamiento de esta clase de entidades, así como en los objetivos y fines que persiguen, pues el legislador ha establecido como pauta determinante que el servicio prestado guarde una relación directa con los fines específicos de la asociación.

Por lo tanto, no cualquier actividad desarrollada por una asociación queda automáticamente comprendida en la exención, toda vez que la norma exige que el servicio prestado guarde una relación directa con los fines específicos de la entidad.

En efecto, del estatuto acompañado por la recurrente se desprende que son sus objetivos y finalidades (art. 4°) -en lo que aquí interesa-: "*b) ejercer la representación y defensa de los intereses profesionales colectivos de los médicos, ante el Estado, Instituciones Públicas y privadas de todo tipo (…) c) concertar convenios de prestaciones de servicio (…) j) Luchar y/o bregar para que existan condiciones de vida y de trabajo que permitan al médico desarrollar eficientemente sus tareas gozando de todos sus derechos profesionales sociales y humanos, como también la efectivización de honorarios justos en todo trabajo que permita vida digna y su desarrollo familiar, social y humano (…) p) asumir la representación legal de sus socios en toda contratación con los organismos, mutuales, obras sociales*".

Asimismo, el inciso e) del artículo 6° del Estatuto establece que, para la consecución de aquellos fines y como parte de los recursos de la asociación, se contemplan "*los porcentajes, cuyo monto se deducirá de toda factura de los socios cuyo cobro se realice a través del Círculo, y por las cuotas, aportes y demás contribuciones de los asociados, conforme lo determine la Comisión Directiva (…)*".

Cabe agregar que, en lo atinente a la representación de los profesionales asociados, el Estatuto incluso prevé, en su artículo 45, las funciones de un Secretario de Obras Sociales y Previsión Social, encargado de supervisar, organizar y entender en todas las cuestiones relacionadas con las obras sociales y demás entidades que hayan celebrado convenios con la asociación.

Bajo tales premisas, la actora acompañó, mediante los RE-2026-31312694-APN-DTD#JGM y RE-2026-39786240-APN-DTD#JGM, diversos convenios celebrados entre la asociación y entidades de medicina prepaga y obras sociales, de los que surge la operatoria desarrollada en representación de sus profesionales asociados.

En términos generales, dichos instrumentos prevén que la asociación pone a disposición de las entidades contratantes una nómina de profesionales habilitados - asociados al "Círculo Médico San Luis" - para brindar prestaciones médico-asistenciales a sus afiliados, quienes conservan la libre elección del profesional dentro del padrón correspondiente. Asimismo, se establece que la asociación centraliza la facturación de las prestaciones efectuadas por los profesionales asociados y gestiona su cobro ante las respectivas entidades, contemplándose mecanismos para la presentación de las facturas, la formulación y revisión de débitos y el pago de los importes correspondientes.

A la luz de las finalidades, objetivos y medios previstos en el Estatuto, así como de la operatoria que surge de los convenios acompañados, no se advierte que la gestión y canalización del cobro de los honorarios de los profesionales asociados constituya una actividad ajena al ámbito de actuación propio de la entidad.

Por el contrario, los servicios examinados guardan relación directa con los objetivos expresamente contemplados en su Estatuto, entre los que se encuentran la representación y defensa de los intereses profesionales colectivos de los médicos, la concertación de convenios de prestaciones y la efectivización de honorarios justos para sus asociados. A ello se añade que el propio instrumento estatutario contempla, entre los recursos destinados a la consecución de tales fines, los porcentajes deducidos de las facturas de los socios cuyo cobro se realiza a través de la asociación.

En este punto, tampoco puede compartirse el razonamiento del organismo fiscal en cuanto sostiene que no se advierte cuál sería el interés protegido por el hecho de que la gestión de cobro sea realizada por la propia asociación, desde que dicha tarea podría ser llevada a cabo individualmente por cada profesional o, incluso, por terceros que desarrollarían una actividad comercial gravada.

Tal argumento parte de una premisa que no encuentra sustento en la norma aplicable, pues la procedencia de la exención no se encuentra condicionada a que se trate de una actividad que únicamente pueda ser desarrollada por una entidad de las características de la recurrente, ni a que resulte imposible su realización individual por los asociados o por terceros. Por el contrario, como se expuso, el criterio adoptado por el legislador consiste en determinar si el servicio prestado guarda una relación directa con los fines específicos de la entidad.

Desde esa perspectiva, la circunstancia de que la gestión del cobro pudiera ser realizada individualmente por cada profesional o encomendada a un tercero no resulta suficiente para desvirtuar la vinculación existente entre la actividad examinada y los fines estatutarios de la recurrente. Antes bien, la actuación colectiva constituye precisamente uno de los instrumentos mediante los cuales esta clase de entidades procura representar y tutelar los intereses profesionales comunes de sus asociados frente a obras sociales, mutuales, empresas de medicina prepaga y demás sujetos con los que se vinculan.

En efecto, la actuación de la asociación permite canalizar de manera organizada los intereses profesionales comunes de sus asociados, que trascienden la situación particular de cada uno de ellos y encuentran expresión, entre otros aspectos, en la negociación y celebración de convenios, la defensa de condiciones adecuadas para el ejercicio profesional y la procura de una retribución justa por las prestaciones realizadas. En el caso, ello adquiere particular relevancia si se repara en que el propio Estatuto contempla expresamente la representación y defensa de los intereses profesionales colectivos de los médicos, la concertación de convenios de prestaciones, su representación en las contrataciones con obras sociales y mutuales y la efectivización de honorarios justos, previendo, además, como recurso de la asociación, la percepción de un porcentaje sobre las facturas cuyo cobro se realiza a través de ella.

Por ello, que la gestión material del cobro pudiera ser realizada individualmente por cada profesional o encomendada a un tercero no transforma, por sí sola, la actividad desarrollada por la recurrente en una prestación ajena a sus fines específicos. Tal razonamiento supone aislar dicha tarea de la función de representación colectiva en cuyo marco se desarrolla. Lo determinante, a los efectos de la exención examinada, es que el servicio efectivamente prestado por la asociación guarde relación directa con sus fines específicos y, bajo esa perspectiva, la gestión y canalización del cobro de los honorarios constituye una manifestación concreta de las funciones de representación y defensa de los intereses profesionales comunes que el propio Estatuto le encomienda.

Que, sentado lo expuesto, corresponde concluir que la relación directa exigida por la norma se encuentra verificada en el *sub examine*.

Sin perjuicio de ello, resta abordar el argumento del organismo fiscal referido a la necesidad de que se verifique

en la entidad una “vocación desinteresada” de beneficiar a la comunidad.

Sobre el particular, cabe señalar que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al examinar una controversia sustancialmente análoga vinculada con los servicios de facturación, cobro y liquidación de honorarios prestados por una asociación de profesionales médicos, sostuvo que el goce de la exención no depende exclusivamente de la figura jurídica adoptada por el sujeto que invoca el beneficio, resultando necesario extremar los recaudos para evitar que empresas con fines de lucro se enmascaren bajo tales figuras o que las utilidades obtenidas por entidades de bien público sean distribuidas indirectamente entre sus miembros o destinadas a fines ajenos a aquellos tenidos en miras al momento de su creación (cfr. CNACAF, Sala I, “Asociación Médica Gremial del Hospital Italiano de La Plata c/ DGI”, del 16/12/2021, y sus citas).

En ese marco, la Alzada destacó la importancia de distinguir entre la “obtención de ingresos” y el “ánimo de lucro” que pudieran generar las actividades desarrolladas por la entidad, en tanto la primera resulta compatible con la figura asociativa, mientras que el segundo supone un elemento que excede los fines para los cuales aquella fue creada.

Bajo tales pautas, no se advierten en autos elementos que permitan concluir que la recurrente persiga, mediante la actividad aquí examinada, una finalidad lucrativa incompatible con su naturaleza asociativa, que los recursos obtenidos sean distribuidos entre sus miembros o que sean destinados a fines ajenos a los previstos estatutariamente. Antes bien, como se señaló, la Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de San Luis (*vide* RE-2026-58828903-APN-DTD#JGM) informó que la entidad se encuentra regularmente constituida, en situación regular y que no se han detectado irregularidades en su accionar ni se registran sanciones aplicadas.

A ello se añade que del informe pericial contable agregado mediante el IF-2026-68288322-APN-DTD#JGM surge que ambos peritos fueron contestes en señalar que, de acuerdo con el Libro de Actas de Asambleas, no se distribuyeron resultados correspondientes a los ejercicios finalizados el 31/12/2017 y el 31/12/2018. Asimismo, al responder el punto 2, informaron que la incidencia correspondiente al cobro y gestión de honorarios médicos ascendió al 78,52% para el año 2017 y al 77,60% para el año 2018.

Tales elementos, valorados conjuntamente con las previsiones estatutarias y la operatoria que surge de los convenios acompañados, no sólo refuerzan la conclusión alcanzada en cuanto a que la actividad examinada se inserta en el desenvolvimiento de las funciones que el propio Estatuto atribuye a la entidad, sino que tampoco permiten tener por configurada la finalidad lucrativa o el desvío de recursos invocados por el organismo fiscal.

Que la conclusión expuesta resulta, asimismo, concordante con el criterio seguido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en “Círculo Médico de Tandil”, del 7/08/2025, así como con el sostenido por este Tribunal Fiscal en “Asociación Regional de Diálisis y Trasplantes Renales de Cap. Fed. y Pcia. de Bs. As.”, Sala “D”, del 5/06/2008; “Federación Médica de la Provincia de Buenos Aires s/apelación”, de esta Sala “B”, del 4/10/2018; y, más recientemente, en “Círculo Médico de Salta”, Expte. N° 35.852-I (y acum.), del 28/12/2023, entre otros.

Así las cosas, y en mérito de todo lo expuesto, corresponde concluir que resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7°, inciso h), punto 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado respecto del primer ajuste, vinculado con las tareas de gestión e intermediación desarrolladas por la asociación en relación con el cobro de los honorarios de sus profesionales asociados.

En consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este aspecto, en cuanto fue materia de agravio.

Con costas.

VIII.- Que, seguidamente, corresponde abordar el tratamiento del segundo ajuste, vinculado con las operaciones instrumentadas por la recurrente respecto del sistema de salud FEMESA -a favor de la Asociación Mutual Médica de Villa María (AMMVM)- y de la Farmacia CIMED -a favor de la Asociación Mutual Médica Río Cuarto (AMMRC)-.

Sobre el particular, cabe señalar, con carácter preliminar, que la resolución determinativa no exhibe un criterio uniforme respecto del encuadre jurídico de las operaciones examinadas. En efecto, al referirse al origen del ajuste, señala que "la contribuyente vendió la farmacia y la obra social" y que aquél se originó al haberse detectado "la omisión de ventas gravadas" (*vide* págs. 3 y 4 de la resolución determinativa).

Más adelante, al examinar los argumentos formulados por la contribuyente al contestar la vista, el juez administrativo sostuvo que las operaciones identificadas como "Transferencia Farmacia" y "Cesión Posición Contractual" se encontraban alcanzadas por el artículo 3°, inciso e), punto 21, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

De tal modo, la resolución recurrida refiere, por una parte, a la existencia de ventas de cosas muebles alcanzadas por los artículos 1°, inciso a), y 2°, inciso a), de la ley del gravamen y, por otra, encuadra las operaciones examinadas como prestaciones comprendidas en su artículo 3°, inciso e), punto 21, sin precisar de qué modo se articulan tales calificaciones ni identificar qué bienes, derechos o prestaciones quedarían comprendidos en cada uno de esos presupuestos de imposición.

En tales condiciones, la controversia exige, preliminarmente, determinar la naturaleza jurídica y económica de las operaciones instrumentadas mediante los contratos acompañados y, sobre esa base, establecer el tratamiento que corresponde dispensarles frente al Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, la actora desarrolla dos líneas argumentales. Por un lado, invoca su carácter de entidad exenta y sostiene que las operaciones se encuentran comprendidas dentro de sus fines estatutarios, por lo que pretende que la franquicia se proyecte sobre aquellas. Por otro, afirma que las operaciones instrumentadas constituyen verdaderas cesiones de derechos y que, en consecuencia, se encuentran fuera del objeto del gravamen.

En cuanto al primero de dichos argumentos, corresponde recordar los requisitos previamente reseñados para la procedencia de la exención prevista en el artículo 7°, inciso h), punto 6, de la ley del gravamen. En particular, dicha disposición exige, como presupuesto, que se trate de servicios comprendidos en el artículo 3° de la propia ley.

Ahora bien, no se advierte que las operaciones aquí examinadas puedan ser encuadradas, por su naturaleza, entre las locaciones y prestaciones comprendidas en el artículo 3°, inciso e), punto 21, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

A efectos de precisar el alcance de dicha disposición, el artículo 8° del decreto reglamentario establece, en su primer párrafo, que "Las prestaciones a que se refiere el punto 21., del inciso e), del artículo 3° de la ley, comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite un beneficio".

A la luz de dicha definición, no se advierte, *prima facie*, que las operaciones instrumentadas mediante los

contratos aquí examinados puedan ser caracterizadas como prestaciones de servicios comprendidas en aquella disposición, pues no tienen por objeto la ejecución de un trabajo o servicio en beneficio de las respectivas adquirentes, sino la transmisión de derechos y otros elementos patrimoniales, cuyo concreto alcance y tratamiento corresponde analizar separadamente en función del contenido de cada uno de los negocios celebrados.

En tales condiciones, corresponde examinar el restante argumento introducido por la contribuyente, esto es, que las operaciones involucradas constituyen cesiones de derechos situadas fuera del objeto del gravamen. A tal efecto, y con carácter preliminar, cabe reseñar la normativa aplicable.

En primer término, el artículo 1614 del Código Civil y Comercial de la Nación establece que existe contrato de cesión cuando una de las partes transfiere a la otra un derecho. A su vez, el artículo 1616 dispone que "todo derecho puede ser cedido, excepto que lo contrario resulte de la ley, de la convención que lo origina, o de la naturaleza del derecho".

Por su parte, en lo que concierne específicamente al gravamen aquí controvertido, el artículo 8° del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone, en su parte pertinente, que: "No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer" (el destacado pertenece al suscripto).

En tal sentido, se ha sostenido que las cesiones de derechos, consideradas en forma individual, se encuentran al margen del objeto del Impuesto al Valor Agregado en tanto no puedan ser encuadradas de manera inequívoca en alguno de los presupuestos de hecho contemplados por la ley del gravamen, esto es, la venta de cosas muebles, las obras, locaciones y prestaciones de servicios, las importaciones definitivas de cosas muebles o las importaciones de servicios (*vide* "CTI Norte Cía. de Teléfonos del Interior S.A.", TFN, Sala "A", voto del Dr. Marchevsky, del 24/05/2022).

Sentado el marco normativo precedente, corresponde examinar separadamente las operaciones involucradas en autos, atendiendo a las particulares características y a los distintos elementos comprendidos en cada una de ellas.

IX.- Que, sentado lo que antecede, corresponde analizar, en primer término, la operación relativa al sistema de salud FEMESA.

De la documentación acompañada surge que la recurrente celebró con la Asociación Mutual Médica de Villa María un "Contrato de Cesión de Posición Contractual", mediante el cual transfirió el sistema de salud FEMESA, comprensivo de sus 8.274 afiliados al 30/09/2018, los acuerdos prestacionales, la denominación, los elementos informáticos individualizados en el Anexo II y los créditos y deudas detallados en el Anexo III, por un precio de U$S 176.083 más $7.000.000, pagaderos en cuotas.

A su vez, la cláusula cuarta, apartado (vi), del contrato estipula que "las gestiones del Círculo serán de tipo administrativas para viabilizar la transferencia y no se obliga a prestar ningún servicio". Tal circunstancia encuentra correlato en el informe pericial producido en autos, en cuya respuesta al punto 5 ambos peritos señalaron que "El Círculo Médico San Luis, posterior a la Cesión de Derechos contractuales (…) y de acuerdo a los libros compulsados, no surge que haya recibido cánones ni derechos de explotación por los mismos".

En este contexto, resulta ilustrativo el criterio expuesto por el Fisco Nacional en el Dictamen N° 38/2011 (DI ATEC), en el que concluyó que "*la transferencia de derechos y obligaciones emergentes (…) se encuentra fuera*

del ámbito de imposición del IVA, en la medida que la rubrada cede su posición contractual (…) quedando en relación al mismo al margen del negocio, por lo que dicha cesión no implica una concesión de explotación".

Dicho criterio resulta aplicable al caso, toda vez que de las circunstancias reseñadas se desprende que el objeto principal del negocio no consistió en la venta de una cosa mueble ni en la prestación de un servicio por parte de la recurrente a favor de la cesionaria, sino en la transmisión de un conjunto de posiciones contractuales y derechos destinados a posibilitar la continuidad del sistema de salud FEMESA en cabeza de esta última.

Asimismo, no surge de las constancias examinadas que, con posterioridad a la transferencia, la recurrente hubiera conservado participación alguna en el desenvolvimiento del sistema mediante la prestación de servicios o la percepción de cánones o derechos de explotación.

En igual sentido, la actora invoca diversos antecedentes emanados de la propia Administración en los que se sostuvo que la cesión de una posición contractual importa una cesión de derechos y que no se configura una concesión de explotación cuando, una vez efectuada la transferencia, el cedente queda al margen del negocio (Nota N° 1513/06 -SDG ASJ- y Dictámenes DAT Nros. 4/2001, 49/2004, 47/2008 y 38/2011, reseñados en el recurso de apelación).

En consecuencia, en tanto el cedente -Círculo Médico de San Luis- quedó al margen del negocio, circunstancia corroborada por el informe pericial producido en autos, la cesión examinada no configura una concesión de explotación comercial o industrial en los términos del artículo 8° del decreto reglamentario y, por consiguiente, se encuentra excluida del objeto del gravamen.

Resta considerar, sin embargo, el tratamiento correspondiente a los elementos informáticos individualizados en el Anexo II. De la documentación acompañada surge que dicho anexo comprende diversos programas, aplicaciones y sistemas utilizados en el desenvolvimiento de la actividad, entre ellos Afilmed, Presmed, Sistema Tango T.18, Windows Vista, entre otros.

Al respecto, no se advierte que la transferencia de tales elementos pueda ser considerada, en las circunstancias del caso, como una operación autónoma alcanzada por el gravamen. En efecto, de las constancias examinadas se desprende que lo transferido consistió en el derecho de uso de las respectivas licencias, las cuales se encontraban integradas al funcionamiento del sistema de salud FEMESA y resultaban necesarias para posibilitar su continuidad en cabeza de la cesionaria.

Aun cuando se admitiera, a título de hipótesis, que alguno de dichos elementos pudiera resultar susceptible de un tratamiento autónomo frente al impuesto, cabe señalar que el propio Fisco Nacional, al contestar el recurso, sostuvo que la contribuyente cedió su posición contractual y transfirió "la totalidad del sistema de salud FEMESA (con todos los derechos y demás accesorios, sistemas informáticos, etc.)" (*vide* pág. 4; el destacado pertenece al suscripto), calificando de ese modo a tales elementos como accesorios de la operación principal.

Sobre el particular, la doctrina ha reconocido la aplicación del principio de accesoriedad y del denominado "dogma de la unicidad" en el Impuesto al Valor Agregado, conforme al cual lo accesorio sigue el tratamiento correspondiente a la operación principal, incluso cuando esta se encuentre no gravada o exenta (Celdeiro, Ernesto C. - Imirizaldu, Juan J., *Impuesto al Valor Agregado*, Errepar, pág. 49).

Asimismo, en la causa "Comunidad Israelita Ortodoxa s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado", Expte. N° 41.415-I, del 30/10/2018, este Tribunal Fiscal sostuvo -con remisión a lo resuelto en "Giammona S.A.", del 29/06/1998- que la denominada "doctrina de la subsunción" permite determinar el tratamiento conjunto

o separado de los distintos elementos comprendidos en una relación negocial compleja. A su vez, con cita de "Jablonka S.A.", del 1/07/1999, precisó que cuando del análisis integrado de tales elementos surge una relación de conjunción y complementariedad, de modo que alguno de ellos revista carácter inherente y secundario respecto del objeto principal, corresponde dispensarle el tratamiento tributario aplicable a este último.

A la luz de tales pautas, corresponde atender a la sustancia económica y funcional de la operación examinada. En el caso, los distintos elementos comprendidos en el contrato aparecen integrados en un negocio jurídico único dirigido a posibilitar la transferencia y continuidad del sistema de salud FEMESA en cabeza de la cesionaria.

En particular, los elementos informáticos individualizados en el Anexo II se encuentran estrechamente vinculados con la administración y funcionamiento del sistema de salud objeto de la transferencia y no aparecen, de acuerdo con las constancias examinadas, como objeto de una operación diferenciada respecto de la cesión de las restantes posiciones contractuales y derechos involucrados.

En tales condiciones, toda vez que la operación tuvo por objeto principal la cesión de las posiciones contractuales y derechos correspondientes al sistema de salud FEMESA, corresponde concluir que la totalidad de la operación aquí examinada se encuentra fuera del objeto del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8° del decreto reglamentario (Decreto 692/98).

En consecuencia, corresponde revocar el ajuste practicado por el Fisco Nacional respecto de la operación relativa al sistema de salud FEMESA.

X.- Que, seguidamente, corresponde analizar la operación instrumentada mediante el denominado "Contrato de Transferencia de Farmacia", celebrado entre la recurrente y la Asociación Mutual Médica Río Cuarto, cuyo objeto comprendió la transferencia de la Farmacia CIMED.

Del examen del instrumento y de sus anexos se desprende que la operación no se limitó a una cesión de derechos, sino que comprendió diversos elementos de distinta naturaleza, entre ellos, bienes muebles, mercaderías y demás productos en stock, circunstancia que exige examinar el tratamiento que corresponde dispensar a cada uno de ellos frente al gravamen.

En efecto, del contrato acompañado en autos surge que la transferencia comprendió la totalidad del establecimiento que gira bajo el nombre de Farmacia CIMED, por un precio único y total de U$S 7.117. En particular, la cláusula primera estipuló la "venta y transferencia" de la totalidad del establecimiento; la cláusula segunda contempló los bienes muebles individualizados en el Anexo I; la cláusula tercera, las mercaderías y demás productos en stock detallados en el Anexo II; la cláusula séptima, los créditos y deudas consignados en el Anexo III; y la cláusula novena dio cuenta del cese de la actividad farmacéutica por parte de la transferente.

Sentado ello, corresponde retomar, en este punto, la inconsistencia advertida en el considerando VIII respecto del encuadre jurídico efectuado por el organismo fiscal, pues aquella adquiere particular relevancia al examinar la operación aquí involucrada.

En efecto, al referirse al origen del ajuste, la resolución determinativa señaló que "*la contribuyente vendió la farmacia (…)*" y que aquél se originó al haberse detectado "*la omisión de ventas gravadas*" (*vide* págs. 3 y 4 de la resolución determinativa).

Más adelante, al examinar los argumentos formulados por la contribuyente al contestar la vista, el juez administrativo sostuvo que la operación identificada como "Transferencia Farmacia" se encontraba alcanzada por

el artículo 3°, inciso e), punto 21, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, inmediatamente después afirmó que el artículo 8° del decreto reglamentario no resultaba aplicable a los “bienes muebles”, “mercaderías” y “demás productos en stock” comprendidos en los anexos del contrato de transferencia de la Farmacia CIMED, por considerar que su transferencia se encontraba alcanzada por los artículos 1°, inciso a), y 2°, inciso a), de la ley del gravamen.

De tal modo, la resolución recurrida acude a dos presupuestos de imposición diferentes -por una parte, la venta de cosas muebles alcanzada por los artículos 1°, inciso a), y 2°, inciso a) y, por otra una prestación comprendida en el artículo 3°, inciso e), punto 21 - sin precisar de qué modo se articulan tales encuadres ni identificar concretamente qué componentes de la operación quedan comprendidos en cada uno de ellos.

La cuestión adquiere especial relevancia si se advierte que el contrato estableció un precio único para la transferencia del establecimiento en su conjunto. Pese a ello, el organismo fiscal sometió a imposición la totalidad de la contraprestación, sin determinar qué porción de aquella resultaba atribuible a los elementos que reputó alcanzados por el gravamen ni establecer la base imponible correspondiente a cada uno de los hechos imponibles que consideró configurados.

En este punto, cabe recordar que el artículo 17 de la Ley N° 11.683 exige que la resolución determinativa sea fundada y contenga, entre otros extremos, las disposiciones legales que resulten aplicables. Tal exigencia adquiere particular significación en un supuesto como el de autos, en el que una misma operación comprende elementos de diversa naturaleza susceptibles de recibir un tratamiento diferenciado frente al impuesto.

En ese sentido, se ha señalado que la vista conferida en el marco de un procedimiento de determinación de oficio constituye la instancia en la cual el contribuyente toma conocimiento, en términos jurídicos, de los hechos y del derecho en que se sustentan los cargos formulados por el organismo recaudador, sobre la base de los datos, elementos y conclusiones obtenidos por la inspección fiscal, permitiéndole conocer la totalidad de las actuaciones administrativas y ejercer adecuadamente su derecho de defensa (cfr. Diez y Ruetti, *Ley 11.683 comentada*, págs. 165/166).

Si bien es doctrina reiterada que las restricciones al derecho de defensa producidas en sede administrativa pueden ser subsanadas mediante la posibilidad de una revisión jurisdiccional ulterior (cfr. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393), ello no releva al organismo fiscal de la carga de exteriorizar adecuadamente en el acto determinativo los hechos, el encuadre jurídico y las bases sobre las cuales sustenta su pretensión tributaria.

Por su parte, la circunstancia señalada por el organismo fiscal en cuanto a que el precio fue convenido con “IVA incluido” tampoco permite superar dicha indeterminación, pues tal estipulación contractual no sustituye el necesario encuadre de los distintos componentes de la operación dentro de los hechos imponibles previstos por la ley ni permite establecer, por sí sola, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos

En este contexto, resulta ilustrativo el criterio sentado por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “DGI (en autos Astra Cía. Arg. de Petróleo TF 19340-I)”, del 7/09/2006 -precedente que, incluso, se encuentra recogido en los considerandos del Dictamen N° 38/2011 del propio organismo fiscal-, en la cual se examinó una operación que comprendía conjuntamente la cesión de derechos y obligaciones emergentes de una concesión de explotación y la transferencia de bienes de uso de propiedad del cedente.

En dicho precedente se sostuvo que “*La aplicación de las normas legales y reglamentarias citadas lleva a*

resolver el caso planteado por la no imposición, en cuanto se refiere a la parte del precio convenido que retribuye la cesión de los derechos de concesión, por tratarse de un caso de exclusión del gravamen. No procede resolver del mismo modo, por la parte del precio que remunera los bienes de propiedad conjunta y los materiales inventariados como anexo A.I y A.II., porque en su caso, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, se verifica el hecho gravado descrito en el art. 1 inc. a., de la ley 23.349 (t.o. 1986 y sus modif.), venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país (…)" (el destacado pertenece al suscripto).

El criterio expuesto resulta particularmente relevante en el caso, pues evidencia que la circunstancia de que elementos de distinta naturaleza hayan sido comprendidos en una única operación y sometidos a una contraprestación global no determina, por sí sola, que todos ellos deban recibir idéntico tratamiento frente al impuesto. Por el contrario, corresponde atender a la naturaleza de cada uno de los componentes transferidos.

En el *sub examine*, el propio organismo fiscal advirtió, al practicar el ajuste, que el contrato establecía un precio total sin discriminar el valor correspondiente a los bienes muebles y demás elementos comprendidos en la transferencia. A su vez, sostuvo que los bienes muebles, las mercaderías y los productos en stock se encontraban alcanzados por el impuesto, distinguiendo así su tratamiento del correspondiente a los restantes componentes de la operación – *vide* pág. 9 de la Determinación de Oficio - .

Sin embargo, pese a haber advertido expresamente dicha circunstancia, sometió a imposición la totalidad del precio convenido sin determinar qué porción de aquél resultaba atribuible a los elementos que reputó alcanzados ni realizar, en ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización reconocidas por el artículo 35 y concordantes de la Ley N° 11.683, las diligencias necesarias para establecerla.

De tal modo, la determinación recurrida no se limitó a calificar como gravados determinados componentes de la transferencia, sino que proyectó ese tratamiento sobre la totalidad de la contraprestación, sin establecer la base imponible correspondiente a aquellos elementos respecto de los cuales consideró configurado el hecho imponible.

Sentado lo expuesto, corresponde examinar si las constancias incorporadas a la causa permiten, no obstante, determinar con suficiente certeza la porción de aquella contraprestación atribuible a los componentes alcanzados.

En lo que respecta a los muebles y útiles transferidos, el Anexo II del contrato no contiene su valorización, circunstancia que llevó a uno de los expertos intervinientes a señalar expresamente, en el informe pericial agregado en autos, la imposibilidad de cuantificarlos. Por su parte, la restante perito identificó bajas contables por dicho concepto por la suma de $1.457.971,20, aunque sin determinar qué proporción de ese importe correspondía específicamente a la operación relativa a la Farmacia CIMED, toda vez que el porcentaje informado fue calculado considerando conjuntamente ambos contratos.

En cuanto a las mercaderías comprendidas en la transferencia, si bien en la documentación contractual obran valores correspondientes a aquellas -costo y reventa-, la pericia no efectuó una valuación específica a los fines aquí examinados ni determinó cuál de dichos valores resulta adecuado para establecer la proporción del precio global atribuible a tales bienes.

En tales condiciones, la cuantificación de los componentes alcanzados exigiría determinar previamente el tratamiento correspondiente a los distintos bienes comprendidos, valuarlos conforme a criterios comparables y, a partir de ello, establecer la proporción del precio pactado atribuible a cada uno. Tal tarea no fue realizada en sede administrativa y tampoco puede ser llevada a cabo, sobre la base de las constancias obrantes en autos, sin adoptar criterios de valuación y asignación que no surgen de la determinación recurrida ni de la prueba producida.

En este punto, cabe destacar que la circunstancia de que determinados componentes de la operación se encuentren alcanzados por el impuesto no autoriza, por sí sola, a confirmar el ajuste practicado sobre la totalidad de la contraprestación cuando no se encuentra determinada la base imponible atribuible a aquellos. Tampoco corresponde a este Tribunal suplir esa omisión mediante la adopción de criterios de valuación o asignación que no integraron la determinación sometida a revisión, ni de la pericia y prueba producida en autos.

Por iguales razones, no corresponde diferir dicha tarea a la etapa de liquidación prevista en el artículo 187 de la Ley N° 11.683, pues ello importaría encomendar al organismo recaudador no ya la mera liquidación del tributo sobre bases previamente establecidas, sino la realización de nuevas tareas de verificación y fiscalización destinadas a determinar el tratamiento y valor de los distintos componentes y, a partir de ello, establecer la base imponible correspondiente.

En efecto, si bien el citado artículo 187 contempla la posibilidad de que este Tribunal proporcione a la repartición recurrida las “bases precisas” para practicar la liquidación, tales bases no se encuentran determinadas en el caso. Los valores que obran en autos respecto de algunos de los bienes comprendidos en la operación responden a criterios diversos y no proporcionan, por sí solos, una base homogénea que permita establecer el valor relativo de los distintos componentes transferidos, respecto del precio finalmente convenido. Determinar qué valores corresponde considerar y establecer, a partir de ellos, la porción del precio global atribuible a los componentes alcanzados exigiría adoptar pautas que no surgen de la determinación recurrida ni pueden establecerse, con el grado de certeza necesario, a partir de la prueba producida en autos.

En consecuencia, toda vez que el organismo fiscal sometió a imposición la totalidad de la contraprestación pactada sin determinar la base imponible correspondiente a los componentes que consideró alcanzados y que dicha omisión no puede ser subsanada sobre la base de las constancias de la causa ni diferida a la etapa prevista en el artículo 187 de la ley de rito sin importar la realización de una nueva tarea de determinación, corresponde revocar el ajuste practicado respecto de la operación relativa a la Farmacia CIMED.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Revocar el acto apelado, con costas.

2) Se deja constancia que la presente es suscripta por el Dr. Pablo Porporatto (Vocal titular de la Vocalía de la 6ta. Nominación) y por el Dr. José Luis Pérez (Vocal titular de la Vocalía de la 5ta. Nominación) por encontrarse en uso de licencia el Dr. Armando Magallón (Vocal titular de la Vocalía de la 4ta. Nominación), conforme lo establecido en el artículo 52 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.10.22 14:06:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.10.22 14:28:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.10.22 14:30:25 -03:00