

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
SALA D

AUTOS: ASOC. REGIONAL DE DIÁLISIS Y TRANSPLANTES RENALES DE CAP. FED. Y PCIA. DE BUENOS AIRES
RECURSO DE APELACIÓN
FECHA: 5/6/08

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EXENCIONES. ASOCIACIÓN SIN FINES DE LUCRO. ANÁLISIS DEL OBJETO SOCIAL. PRUEBA.

En Buenos Aires, a los 5 días del mes de junio del año 2008, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, doctores María Isabel Sirito (Vocal Titular de la Vocalía de la 11ª Nominación) y Sergio Pedro Brodsky (Vocal Titular de la Vocalía de la 12ª Nominación) para resolver en el expediente 21.245-I, caratulado: "ASOC. REGIONAL DE DIÁLISIS Y TRANSPLANTES RENALES DE CAP. FED. Y PCIA. DE BUENOS AIRES s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado".

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fojas 32/54 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 26 de diciembre de 2002 (obrante fs. 9/24 de autos), suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Región Palermo de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que se determina de oficio con carácter parcial y por conocimiento cierto de la materia imponible, el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales julio de 1997 a julio de 2001, con más intereses resarcitorios y se deja constancia que la aplicación de las sanciones administrativas se difieren en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24769.

Manifiesta que es una asociación civil sin fines de lucro, que tiene como principal objeto la prestación de servicios de salud en lo referido a la nefrología, en ámbitos en que el Estado o los organismos de Seguridad Social por falta de especialización u organización suficiente no pueden prestarlo debidamente o prefieren delegarlo, necesitando de una entidad no gubernamental que colabore con las instituciones públicas vinculadas con la salud en materia de diálisis. Agrega que su actividad abarca tanto el presentarse ante determinadas entidades públicas a cobrar en nombre de sus asociados, como también la percepción de un aporte social que destina al sostenimiento de las actividades que realiza. A mayor abundamiento, aclara que no fue conformada para actuar como gestor de cobranzas, sino que tiene como principal objeto el bien común, sin recibir ningún tipo de subsidio estatal y resalta que al carecer de fines de lucro, una vez cubiertos los gastos destinados a la salud pública y la ciencia, si queda un remanente, éste no se distribuye.

Opone la nulidad de la resolución apelada, basándose en que la determinación se efectuó desestimando la procedencia de una exención referida a los servicios médicos que no fue invocada y estima que se omitió todo análisis y pronunciamiento sobre la procedencia de las exenciones que prevén los artículos 3 de la ley 16656 y 7 inciso h), punto 6, de la ley 23349, planteadas al contestar la vista y destaca que el juez administrativo equivocó una de las normas invocadas cuando hace referencia al punto 7 del artículo 7 inciso h) de la ley del IVA, cuando en el descargo se aclaró que la norma invocada era la correspondiente al apartado 6. Considera que la resolución carece de fundamento suficiente frente a la falta de valoración de las defensas expuestas y de las pruebas producidas en sede administrativa y que se incurrió en vicio de objeto por no decidir respecto de la procedencia de las exenciones, viendo con todo ello vulnerado los derechos de defensa y propiedad, sin que este Tribunal tenga facultades para suplir la falta de fundamentación.

En subsidio para el caso de que no prosperara la nulidad, plantea la excepción de prescripción por los períodos 7/1997 a 11/1997. Manifiesta que el horario de atención de la Asociación finaliza a las 18 horas, pero que hasta las 19:30 ó 20 horas siempre hay gente autorizada a recibir notificaciones, negando que los inspectores que suscribieron las actas 025 números 0069453 y 0069458 de fechas 27 y 30 de diciembre de 2002, respectivamente, hayan

concurrido al domicilio de la entidad, aclarando que no puede accederse al 9º piso sin antes registrarse y sin que se le entregue una tarjeta magnética y una vez finalizado el horario de recepción, la guardia de seguridad no permite el ingreso a persona alguna. Explica que quien pretenda dejar algún documento sin acceder al piso 9º puede hacerlo entregando lo que corresponda al personal de recepción, quien archiva lo recibido en un casillero particular que cada interesado revisa periódicamente, habiendo retirado del casillero la copia de la determinación efectuada recién el 3/1/2003 considerando que ésta es la fecha en la que debe tenerse por notificado al recurrente y en consecuencia solicita que se declare la ineficacia parcial del acto de notificación como acto suspensivo de la prescripción respecto de los períodos 7/1997 a 11/1997, y no como acto de notificación en sí mismo por haber cumplido con la finalidad de dar a conocer la determinación dictada. Supletoriamente, para el caso de que se entendiera que el acto de notificación no es discutible mediante ofrecimiento de prueba en contrario, pide que se promueva incidente en los términos del artículo 395 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Manifiesta que por tratarse de una entidad sin fines de lucro, se ve alcanzada tanto por la exención que prevé el artículo 3 de la ley 16656, como así también por aquella contemplada por el artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley 23349, aclarando que la ley 20628 en su actual artículo 106 sustituyó determinados tributos entre ellos el impuesto a los réditos limitándose a derogar tan sólo dicho gravamen pero no derogó por completo las leyes 11682 y 16656, situación que fue reconocida por el Organismo Fiscal en las instrucciones (DGI) 140 del 20/11/1975 -que no fue derogada- y 28/1995 del 11/8/1995. Expone que mediante la instrucción general (AFIP) 5/2000 del 3/7/2000, que deroga la 28/1995 el Fisco intentó legislar, adoptando el criterio expuesto en el dictamen (DAT) 53/1998 referido a la venta de espacios publicitarios por una entidad religiosa, indicando que este dictamen no resulta aplicable porque con él se pretende regular una materia propia del derecho tributario sustantivo, lo cual sólo puede ser efectuado por una ley en sentido formal y puesto que la Asociación no realiza ninguna clase de servicio fuera del objeto social previsto en su estatuto, poniendo de resalto que la ley 23349 reconoce expresamente la existencia de exenciones subjetivas contempladas en otras normas.

Reitera que la Asociación no se consideró alcanzada por la exención prevista en el artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley 23349 -referida a los servicios médicos- y como consecuencia de ello considera que no resultan pertinentes los dictámenes y opiniones que toma en consideración el Fisco Nacional y analiza los diferentes presupuestos contemplados por el artículo 7 inciso h) punto 6 de la ley del IVA que sí fue invocada, puntualizando que la Asociación está comprendida en el supuesto previsto por el artículo 20 inciso f) de la ley 20628. Explica que el caso bajo análisis, no sólo se ve alcanzado por una exención de carácter subjetivo dispuesta por la ley del impuesto al valor agregado, sino también por otra de carácter objetivo establecida por la ley de impuesto a las ganancias y que dado el carácter de autónomos que revisten dichos tributos, considera que no es admisible subordinar la exención de un impuesto a las condiciones fijadas para el otro. Asimismo indica que no forma parte de la mecánica del IVA, la necesidad de un reconocimiento expreso y previo de la exención, como sí sucede en el impuesto a las ganancias, respecto de lo cual señala que está pendiente de resolución el trámite iniciado para obtener dicho reconocimiento en el impuesto a las ganancias.

Manifiesta que los servicios se relacionan directamente con la actividad específica de la Asociación, en tanto sus ingresos se destinan a aquélla con carácter exclusivo y son su principal sustento. Al respecto indica que si bien el artículo 7 inciso h), apartado 6, de la ley de IVA, exige que los servicios que generan los ingresos exentos se relacionen o vinculen con la actividad específica, no implica que deban identificarse, explicando que los servicios prestados están relacionados con la actividad, dado que los ingresos que el Fisco pretende gravar, se destinan en su totalidad a la actividad de la Asociación, los que resultan indispensables y le permiten cumplir con el fin público, indicando que, si no fuera por el aporte de los asociados, estas actividades serían de imposible realización. Menciona que con fecha 2/12/1993 se presentó ante el Organismo Fiscal a efectos de que se tenga presente la exención prevista en la ley del IVA donde se hizo expresa referencia al artículo 6 inciso j) punto 6 de la ley 23349, actual artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley del gravamen, sin que mereciera objeción

alguna por parte del Fisco hasta esta oportunidad, poniendo de resalto que está pendiente el trámite iniciado para obtener dicho reconocimiento, el que no tiene resolución firme por no haberse resuelto la disconformidad presentada en los términos del artículo 13 de la resolución general (AFIP) 729/1999.

Señala que el hecho de que los centros médicos emitan la facturación por el total a cobrar, incluyendo la suma aportada, surge de los comprobantes agregados para describir la operatoria, afirmando que no existe maniobra alguna para otorgar a las sumas aportadas un tratamiento distinto del que corresponda a las mismas en cabeza de los aportantes, sin que con ello se distorsione la realidad económica.

Analiza la prueba obrante en las actuaciones administrativas y supletoriamente pide que se aplique el criterio de la instrucción general (AFIP) 5/2000 hacia el futuro, revocando de ese modo la determinación en lo que se refiere a hechos imponderables ocurridos con anterioridad al dictado de la misma.

En subsidio, solicita que se deje sin efecto la liquidación de intereses, por cuanto el Organismo Fiscal mantuvo criterios disímiles puesto que hasta el dictado de la instrucción general 5/2000, consideró que la ley 16656 contenía una exención aplicable en el ámbito del IVA y por lo tanto considera debe ser excusada por los intereses devengados.

A fin de acreditar sus dichos ofrece prueba documental, informativa y testimonial tanto para la excepción de prescripción como para la cuestión de fondo. Por los argumentos que desarrolla, pide que se tengan por opuestas las excepciones de nulidad y prescripción y oportunamente se revoque la resolución apelada, con costas y deja planteado el caso federal.

II. Que a fojas 64/78 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En cuanto a la excepción de nulidad sostiene que la recurrente ha sido debidamente informada de la pretensión fiscal al corrersele vista de las actuaciones, pudiendo de ese modo ejercer plenamente el derecho de defensa. Agrega que las pruebas ofrecidas por la recurrente en dicha instancia fueron rechazadas a través de un razonamiento lógico expresado en la resolución apelada, remarcando que el juez administrativo es quien las valora decidiendo cuáles resultan inconducentes, evitando de ese modo un dispendio procesal contrario al interés fiscal. Asimismo señala que no se advierte arbitrariedad alguna, toda vez que se ha cumplido con la ley de procedimiento fiscal y el acto recurrido en autos contiene todos los requisitos esenciales y formales que prescriben los artículos 7 y 8 de la ley 19549; por lo tanto concluye que el mismo no está viciado de nulidad en los términos previstos por el artículo 14 del citado cuerpo normativo.

Advierte que las defensas opuestas por la contraria no atienden al real problema planteado que es su gestión de intermediadora entre los centros adheridos al sistema y el Ministerio de Salud y que si bien sobre la actividad principal de la Asociación no se discute su exención, sí su tarea de intermediación que está alcanzada por el IVA. Manifiesta que del análisis de la operatoria realizada por la recurrente con el Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires y con el INSSJP (PAMI) surgió que la actora no sólo los representa en las gestiones de auditoría médica, sino también en la gestión de cobranza que luego es depositada por la apelante en una cuenta corriente, abonando luego a cada centro el importe que le corresponde previa deducción de los impuestos a las ganancias y sobre los ingresos brutos, facturando sobre el importe neto de factura el 1,5% en carácter de comisión por la gestión realizada, que contabiliza en la cuenta denominada en el ejercicio 2000 "aporte mantenimiento convenio", concepto éste que constituye un servicio de intermediación alcanzado por el artículo 3 inciso e) punto 21 de la ley del IVA, ajustándose a derecho la determinación efectuada.

Explica que la Asociación presta servicios a los centros, sanatorios, hospitales, unidades y clínicas adheridas, en cuanto a controles y auditorías médicas (tratamientos sujetos a hemodiálisis), traslados de pacientes y como actividad complementaria brinda servicios de biblioteca, detentando así su condición de exenta en el IVA proviniendo sus ingresos de las cuotas que los centros adheridos de la Provincia de Buenos Aires y de Capital Federal le abonan. Continúa diciendo que los centros de diálisis adheridos emiten su factura al Ministerio

de Salud que es girada a la responsable para que gestione la cobranza correspondiente, las envía a dicho Ministerio -Pcia. de Bs. As.-, quien emite un cheque por el total del importe del listado emitido.

Hace notar que la recurrente introduce temas que no hacen a la exención del IVA, como sucede con el análisis de las exenciones relativas al impuesto a las ganancias cuando se refiere al artículo 20 inciso f) de la ley 20628, para luego "esclarecer" que se trata de impuestos autónomos, con lo cual una exención no implica un antecedente para conceder la otra, afirmando que yerra la recurrente al pretender que el Tribunal Fiscal se expida sobre su exención en el impuesto a las ganancias, toda vez que se trata de una materia que excede su competencia y que es exclusiva del Ente Fiscal.

Acerca de la excepción de prescripción articulada en autos, la apoderada fiscal considera que en realidad se trata de un planteo específico de nulidad por la notificación de la determinación bajo las previsiones del artículo 100 inciso b) de la ley 11683. Solicita el rechazo del pedido de formación de un incidente por redargución de falsedad requerido en forma subsidiaria por improcedente, por haberse planteado ante este Tribunal equivocando el procedimiento previsto en el artículo 395 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y por cuanto supedita el incidente a que el Tribunal lo considere conveniente, cuando el presunto interesado en la supuesta falsedad de las actas de notificación es el peticionante. Por las razones que expone, asevera que la notificación se realizó de acuerdo con lo normado por la ley de procedimiento tributario y remarca que la recurrente no ha aportado prueba que avale sus dichos respecto de la nulidad de la notificación referida. Asimismo aclara que la instrucción general 5/2000 es una normativa interna dirigida a funcionarios y agentes de la AFIP, por lo que estima que el contribuyente no puede solicitar su aplicación a futuro, solicitando que se rechace también tal argumentación.

Respecto de los agravios referidos a los intereses resarcitorios explica que el estado de mora se produce en forma automática por el solo vencimiento de los plazos para el pago de la obligación y sin necesidad de requerimiento previo por parte del Fisco, resultando de aplicación lo establecido por el artículo 37 de la ley de rito, sin incidir la exención ante el IVA que invoca.

Se opone a las pruebas ofrecidas por la actora y por los argumentos que expone pide que se rechace la apelación, con costas y hace reserva del caso federal.

III. Que a foja 90 se hace lugar parcialmente a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto de la prueba informativa correspondiente al oficio dirigido a la AFIP-DGI sólo con relación a los F. 8400/L que allí se individualizan y a la testimonial ofrecida a fojas 53/53 vuelta y se abre la causa a prueba, admitiéndose la restante prueba informativa ofrecida y la testimonial propuesta a foja 52, difiriéndose las audiencias hasta tanto sea contestado el oficio dirigido al Consorcio del Edificio Nestlé. A foja 100 se admite el oficio ofrecido a foja 52 vuelta como prueba de la excepción de prescripción opuesta y se intima al Fisco a que acompañe las actas referidas a foja 52 y que no se encuentran agregadas en los antecedentes acompañados, el que es contestado a fojas 101/101 vuelta y a fojas 139/147 adjuntando copia de los F. 8400/L 025 números 0056643, 0056646, 0069454, 0069455, 0069456, 0069457 y 0069459.

Que a foja 166, teniendo en cuenta la contestación del oficio diligenciado al Consorcio del Edificio Nestlé, se resuelve no hacer lugar a la testimonial ofrecida a foja 52 vuelta por inoficiosa. A foja 173 se declara cerrado el período de instrucción.

A fojas 174/176 la recurrente pide la suspensión de los plazos procesales por cuanto el Organismo Fiscal hizo lugar a la disconformidad planteada contra el rechazo de la exención pedida en el impuesto a las ganancias, indicando que frente a dicho reconocimiento expreso se encuentra tramitando esa exención, adjuntando la copia del F. 699 presentado. Que a fojas 182/184 el Fisco Nacional contesta el traslado corrido de tal presentación peticionando el desglose del documento aportado y de su escrito con fundamento en la extemporaneidad del hecho invocado y por ser improcedente y se opone a la suspensión de plazo solicitada por la contraria.

Que a foja 186 punto 2 se rechaza la suspensión de plazos pedida a fojas 175/176 y se tiene por agregado el instrumento agregado a foja 174 con los alcances previstos por el artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Que a foja 197 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D", obrando a fojas 204/210 y fojas 212/218 los alegatos producidos por las partes y finalmente a foja 219 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV. Previo a toda otra cuestión, corresponde tratar las excepciones de nulidad y prescripción articuladas por la actora.

En la primera de las defensas planteadas, la recurrente se agravia puntualmente de que el juez administrativo funda la resolución en crisis en un argumento que no fue invocado por el contribuyente, esto es la exención referida a los servicios médicos, estimando que omitió todo análisis y pronunciamiento sobre la procedencia de las exenciones que prevén los artículos 3 de la ley 16656 y 7 inciso h), punto 6, de la ley 23349 que sí fueron planteadas en su escrito de descargo, afirmando que la resolución carece de fundamento suficiente frente a la falta de valoración de las defensas expuestas y de las pruebas producidas y que se incurrió en vicio de objeto por no decidir respecto de la procedencia de las exenciones.

Que en lo que se refiere a la falta de fundamentación del acto apelado y la falta de valoración de las defensas expuestas y de las pruebas producidas cabe señalar que, como principio general aplicable también en la especie, resulta evidente 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; en efecto, el Juzgador no está obligado a pronunciarse sobre todas las articulaciones de las partes, sino solamente sobre aquellas que estime apropiadas para fundar su decisión (conf. CSJN in re "Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas", Sent. del 12/2/1987; Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala V, en "Stamei SRL c/Universidad Nacional de Buenos Aires" Sent. del 17/11/1987, y "Tunesse, María del Carmen Flavia c/Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento", Sent. del 13/4/1998, entre otros).

Que de los términos del acto apelado queda en claro cuáles son las razones de hecho y de derecho en que se basó el juez administrativo para resolver el debate, con lo que si bien no concuerda el apelante, dicha discrepancia no otorga sustento a la defensa planteada, toda vez que la apreciación de las circunstancias efectuadas por la administración es un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente dará lugar a la confirmación o revocación del acto apelado, pero no puede dar lugar a su anulación.

Que no debe perderse de vista que la nulidad importa la privación de efecto de los actos que adolecen de algún vicio y por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados y que del análisis de las actuaciones administrativas no se advierte que el accionar del Fisco Nacional en la etapa previa al dictado de la resolución recurrida, fuera arbitrario o discrecional, encuadrando el procedimiento seguido en lo reglado por la ley 11683 (t.o. 1998), cumpliendo por lo tanto con cada uno de los pasos o fases que integran el mismo, sin que se advierta en la especie en qué medida se encuentra violado o cercenado el derecho de defensa de la actora, tal como ésta alega en autos, toda vez que dicha parte tuvo a su disposición la totalidad de las actuaciones y pudo formular su descargo en tiempo y forma.

Que a mayor abundamiento, debe señalarse que "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos: 202:549, 247:52 Consid. 1; 267: 393 Consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa enjuicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos: 205:249; Consid. 5 y sus citas).

Respecto de los restantes agravios formulados por la actora como fundamento de la nulidad planteada, esto es sobre la normativa referida a la exención, corresponde que se trate junto

con el fondo de la cuestión debatida, ya que los argumentos empleados para atacar la validez del acto cuestionado se entremezclan con los que atañen al principal.

V. Que en subsidio, la actora plantea la excepción de prescripción por los períodos 7/1997 a 11/1997, solicitando que se declare la ineficacia parcial del acto de notificación de la resolución atacada como acto suspensivo de dicho instituto, pero no como acto de notificación en sí mismo, por haber cumplido con la finalidad de dar a conocer la determinación dictada (ver fs. 40 vta., primer párr.).

Que funda su pretensión alegando que en el domicilio fiscal de la Asociación, hasta las 20 horas hay personal autorizado a recibir notificaciones, negando que los inspectores accedieran hasta el 9º piso donde funciona, puesto que de ser así debieron registrarse en la recepción y que, en el caso de haber concurrido fuera del horario de atención, podían entregarlo al personal de recepción quien lo archiva en un casillero particular que es revisado periódicamente. Sostiene que la fecha de notificación válida es el 3/1/2003, que es cuando fue retirada tal documentación del casillero mencionado y no el día 30/12/2002 que figura en el acta labrada por los inspectores, planteando supletoriamente que "...para el caso de que se entendiera que el acto de notificación no es discutible mediante ofrecimiento de prueba en contrario" se promueva incidente en los términos del artículo 395 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Surge de las actuaciones que en oportunidad de notificar la determinación recurrida, los funcionarios actuantes se hicieron presentes en el domicilio fiscal los días 27 y 30 de diciembre de 2002 según consta en los F. 8400/L agregados (act. adm., fs. 558 y 559). Que en la primera oportunidad los inspectores hacen constar que no pudo practicarse la notificación ordenada "...por no haber encontrado a persona autorizada" indicándose que el acta fue labrada a las 17:45 y, en la segunda oportunidad que "...no habiendo encontrado al interesado ni persona alguna que accediese a recibir la notificación ordenada..." se procedió a ensobrar copia de la resolución mencionada, fijándola en la puerta del domicilio sito en Carlos Pellegrini 887 piso 9 Capital Federal, conforme con lo previsto en el inciso b) del artículo 100 de la ley 11683.

Que el inciso b) del artículo 100 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.) establece que las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc. podrán efectuarse "Personalmente, por medio de un empleado de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiera firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo. Si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado dos (2) funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos para notificarlo. Si tampoco fuere hallado, dejarán resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la persona que lo reciba suscriba el acta. 'Si no hubiere persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negare a firmar, procederán a fijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento' de que se hace mención en el párrafo que antecede. 'Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad'".

Que el citado artículo establece los medios de que puede valerse la Administración Fiscal para poner en conocimiento de los interesados las decisiones o actos que puedan afectarlos. De entre ellos, el segundo medio autorizado en la norma antes referida, es la notificación personal a través de un empleado de la AFIP, el cual produce los mismos efectos que la notificación por cédula del procedimiento civil ordinario y del sistema adoptado por este Tribunal. A mayor abundamiento es dable señalar que si bien el texto legal habla de "empleado de la AFIP", el artículo 65 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario equipara el término "empleado" y "funcionario", por lo que la notificación personal podrá ser efectuada tanto por un empleado como por un funcionario del Organismo Fiscal -obviando la diferencia que el Derecho Administrativo establece para tales categorías de dependientes-, como así tampoco distingue entre categorías de funcionarios fiscales encargados de realizar las notificaciones, por lo tanto resultan ser perfectamente hábiles al efecto tanto los inspectores como los

supervisores que hayan intervenido en los procedimientos de fiscalización.

Que es prudente remarcar que en las actas de notificación que ahora cuestiona la actora, los funcionarios fiscales dejaron debida constancia que no habían encontrado al interesado, "...ni a persona alguna que accediese a recibir la notificación ordenada...", sin que resulte a tal fin relevante el horario en que fue efectuada tal notificación y si debió o no tenerse en cuenta el horario de atención de la Asociación o hasta qué hora se admite el ingreso de personas a los distintos pisos del edificio donde funciona la entidad.

Cabe poner de resalto que el último párrafo del citado artículo consagra el carácter de instrumento público de las actas labradas por los funcionarios fiscales, quedando amparadas por la presunción de validez, siguiendo la doctrina del artículo 933 del Código Civil, tal como lo estableció la jurisprudencia para las notificaciones efectuadas por empleados judiciales. Si bien dichas actas hacen plena fe de su contenido, la validez de las mismas podrá ser atacada mediante el procedimiento específico establecido por ley, de redargución de falsedad, en sede judicial, lo que hasta este momento no ha sucedido en el caso bajo examen.

Que no obstante lo expresado, corresponde hacer mérito de la prueba informativa producida a fojas 139/146 y 154/156 de autos.

Que en el informe brindado por la AFIP a fojas 139/146, se acompañan copias de los F. 8400/L cuyos números fueran individualizados por la actora en su pedido de informe (fs. 52 vta.), de los que surge que corresponden a actuaciones que nada tienen que ver con la presente causa, por lo que no procede hacer mérito alguno sobre ello.

Que el Consorcio del Edificio Nestlé con domicilio en la calle Carlos Pellegrini 887, Planta Baja de esta Capital, no pudo informar acerca de las personas que ingresaron los días 27 y 30 de diciembre al edificio, ni ningún otro dato relacionado, atento los desperfectos sufridos en su Sistema de Control de Acceso de acuerdo con lo informado por las empresas Recursos Logísticos SRL y Pentágono SA que están a cargo de la base de datos correspondiente a dicho edificio, acompañando copia de lo referido por estas firmas.

Que las probanzas producidas no aportan mayores datos, por lo que debe estarse a los elementos contenidos en las presentes actuaciones a fin de dirimir esta cuestión.

Si bien la actora objeta el procedimiento seguido para la notificación del acto, atacando la fecha que los inspectores consignaron en las actas labradas a tal efecto, cabe resaltar que tanto la vista como la prórroga solicitada para presentar su descargo fueron notificadas en la misma forma que la que es objeto de examen, es decir de acuerdo con las previsiones establecidas en el artículo 100 inciso b) de la ley de procedimiento tributario, consignándose en ellas que la diligencia fue realizada entre las 18 y 18:30 horas -horario en que según dice la actora en su recurso de apelación siempre hay gente autorizada para recibir notificaciones-, es decir que no difiere del que se consigna en las actas cuestionadas, ni ha hecho cuestión alguna sobre las fechas en que fueron realizadas esas actuaciones (act. adm., cpo. II IVA, fs. 270, 271, 278 y 279).

Que habiendo sido notificadas las resoluciones mencionadas en el domicilio fiscal de idéntica manera, no se logra comprender cuál fue la circunstancia por la que la notificación de la determinación no resulta hábil para la recurrente, a lo que cabe agregar lo confuso de su planteo puesto que sólo articula la "ineficacia parcial" del acto, referido únicamente a la fecha de notificación consignada por los inspectores a los fines de que se declare la prescripción de los períodos de julio a noviembre de 1997, pero admite expresamente la validez de la notificación cursada para el resto de los períodos involucrados en la determinación, lo que resulta inadmisibles, máxime cuando no ha podido aportar elementos que avalen sus dichos.

Que por lo expuesto corresponde tener por válidas las notificaciones realizadas por el Fisco Nacional en los términos del artículo 100 inciso b) de la ley 11683 (t. 1998 y modif.), debiendo considerarse como fecha de notificación del acto recurrido el 30/12/2002, quedando no sólo sin sustento la excepción planteada, sino también la pretendida exigencia de la redargución de

falsedad del instrumento público como pretende la recurrente, incidente que en su caso debió ser promovido por el propio interesado en el plazo y siguiendo el procedimiento específico estipulado por ley, de querrela de redargución de falsedad en sede judicial, que cabe concluir que a esta altura resulta improcedente.

Ello así, corresponde rechazar las excepciones articuladas por la recurrente, con costas.

VI. Que el tema traído a decisión debe centrarse en establecer si la gestión de auditoría médica y cobranza que realiza la Asociación como intermediaria entre los centros adheridos al sistema y el Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires y el INSSJP (PAMI), está alcanzada por el artículo 3 inciso e) punto 21 de la ley del IVA, o debe encuadrarse dentro de las exenciones previstas en el artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley 23349, por tratarse de una entidad sin fines de lucro.

Que no está controvertido en autos que la recurrente es una asociación civil sin fines de lucro cuya actividad es la prestación de servicios de apoyo a los centros, sanatorios, hospitales, unidades y clínicas adheridas, en cuanto a los controles y auditorías médicas (tratamientos sujetos a hemodiálisis), traslados de pacientes y como actividad complementaria, brinda servicios de biblioteca, lo que ha sido reconocido por el Fisco Nacional tanto en la resolución en crisis como en el informe final de inspección. En la resolución y en el informe de inspección agregado en las actuaciones, se hace mención a que la responsable posee la condición de exenta en el IVA y que sus ingresos provienen de las cuotas que los centros adheridos (de la Pcia. de Bs. As. y de Cap. Fed.) le abonan según el listado de fojas 79/168 ant. adm. cuerpo IVA I de la cuenta "Ap. p/gestión Convenios Obras Sociales" (ver fs. 232/233 cuerpo IVA II).

No obstante ello, la recurrente plantea que por tratarse de una entidad sin fines de lucro, se ve alcanzada tanto por la exención que prevé el artículo 3 de la ley 16656, como así también por aquella contemplada por el artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley 23349, aclarando que la ley 20628 en su actual artículo 106 sustituyó determinados tributos, entre ellos el impuesto a los réditos, limitándose a derogar tan sólo dicho gravamen pero no derogó por completo las leyes 11682 y 16656, situación que fue reconocida por el Organismo Fiscal en las instrucciones (DGI) 140 y 28/1995 del 11/8/1995, agravándose de lo decidido por el Fisco en la instrucción general (AFIP) 5/2000, remarcando que la Asociación no realiza ninguna clase de servicio fuera del objeto social previsto en su estatuto, poniendo de resalto que la ley 23349 reconoce expresamente la existencia de exenciones subjetivas contempladas en otras normas.

Que sobre el tema aquí suscitado he tenido oportunidad de pronunciarme en ocasión de suscribir la sentencia recaída con fecha 31/3/1997 en la causa "Club Sportivo Baradero s/recurso de apelación" (Expte. 6451-I) donde en el voto de la doctora Wurcell, al cual adherí en ocasión de haberme desempeñado como Vocal subrogante de la Vocalía de la 9ª Nominación, se analizó si luego de la sanción del impuesto a las ganancias, perduraban o no las exenciones incorporadas a la ley 11682 por las leyes 12965 y 16656, donde -en su parte pertinente- se dijo: "Que ese argumento prescinde de lo dispuesto por el artículo 92 de la ley 20628, conforme al cual la sustitución del impuesto a los réditos por el nuevo gravamen no obsta a la continuidad de las normas del impuesto sustituido cuando por ellas se extienden sus efectos a ejercicios futuros, en razón de derechos u obligaciones derivados de hechos o circunstancias configurados durante su vigencia, disponiendo en igual sentido que la sustitución legal no afectará los derechos a desgravaciones o a exenciones que tengan origen en hechos o actos ocurridos con anterioridad a la vigencia del nuevo tributo".

"En consonancia con ello, el propio Organismo Fiscal ha expresado en diversos actos, entre ellos la respuesta vertida con fecha 4/5/1981 y la instrucción 293 del 21/8/1980, reiterándolo más recientemente en la instrucción 418/1985 del 15/4/1985 (Bol. DGI, abril de 1985) y en la instrucción general 28/1995 (del 11/8/1995), "que de acuerdo con el criterio sustentado por la Dirección Nacional de Impuestos en su informe 340/1984 y por la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía en su dictamen de fecha 20/8/1984, conformado por la Secretaría de Hacienda, las exenciones otorgadas sobre la base de los incisos m) y s) del artículo 19 de la ley 11682 (t.o. 1972 y modif.), mantienen su vigencia con relación a los distintos impuestos nacionales, ratificándose en consecuencia los términos de la instrucción

293/1980..." y que "...de acuerdo con el criterio sustentado por la Secretaría de Ingresos Públicos en el expediente 250.027/95, las disposiciones de la ley del impuesto al valor agregado, por tratarse de normas de carácter genérico, no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que de hallarse vigentes prevalecen sobre las previsiones de la ley del impuesto...", citando a modo de ejemplo, entre otras, a la ley 16656".

VII. Que mediante la instrucción general (AFIP) 5/2000 (3/7/2000) se derogó la instrucción general 28/1995, ello en atención a lo dictaminado por las Direcciones de Asesoría Técnica y Asesoría Legal en el sentido de que la ley de impuesto al valor agregado, en tanto contiene disposiciones exentivas específicas, acota las franquicias genéricas contenidas en leyes u otras normas anteriores a su dictado (ver copia obrante a fs. 171 de las act. adm.). Que aun cuando la opinión vertida por el organismo recaudador en esta instrucción, admite que sus efectos se generarán para hechos o actos posteriores a su vigencia, lo cierto es que fue desestimada por el Procurador del Tesoro de la Nación, por lo que su aplicación ha quedado suspendida y el Organismo Fiscal analizó su derogación (ver Grupo de Enlace AFIP-CONSEJO: Temas Tratados Marzo 1999/Mayo 2005; Actas de las reuniones del 16/8/2000, 4/7/2002, 4/12/2002 y 5/3/2003, Ed. CPCECABA, Bs. As., 2005, págs. 44, 190, 232 y 241 respectivamente).

De todos modos, el artículo 1 de la ley 25920 (BO: 9/9/2004), por el que se agregaron dos nuevos párrafos al artículo sin número incorporado a continuación del 7 de la ley del IVA, vino a zanjar estos cuestionamientos, al prevalecer los términos de las exenciones anteriores dispuestas por ley, incluida la 16656. (véase al respecto el fallo de la CSJN del 26/9/2006, en la causa "Club 20 de febrero c/Estado Nacional y/o AFIP c/acción meramente declarativa-medida cautelar").

Cabe señalar que con la promulgación de la ley 23871 se introdujo a partir del 1/12/1990 una innovación importante en el esquema legal del IVA, ya que la redacción del artículo 3 de la ley modificó su sentido, en particular por la inserción en el inciso e) de su texto, del apartado 20, en cuya virtud se incorporan al ámbito del gravamen a "las restantes locaciones y prestaciones" y el artículo 6 de la ley en su inciso j) -actual art. 7 inc. h)- se refiere a las exenciones, en forma objetiva. Adquiere relevancia el hecho que las "locaciones y prestaciones" beneficiadas por la franquicia sean aquellas "comprendidas en el apartado 20 del inciso e) del artículo 3, que se indican a continuación" pero ello no excluye que pueda interpretarse que la remisión que se hace en el actual inciso h) del artículo 7 a las locaciones y prestaciones del artículo 3, inciso e) es meramente enunciativa y no tenga otro propósito que el de fijar un marco estrictamente referencial, pero lo cierto del caso es que tratándose de exenciones, las mismas sólo pueden aplicarse a contribuyentes, bienes o prestaciones que, por definición, se encuentran gravados.

Entre las locaciones y prestaciones eximidas que se incluyen en el citado inciso h), las del apartado 6 se refieren a "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, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones ... cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos".

Que a fin de analizar la procedencia del beneficio invocado por la actora debe tenerse en cuenta que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador en cuanto tal, o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (CSJN, Fallos: 264:144; 267:247; 281:341), quedando así abandonada la aplicación de la interpretación restrictiva en materia de exenciones tributarias, lo que ya se había sostenido al considerar que dicho principio no alcanza para excluir de la franquicia a los casos que caben precisamente en sus términos o los que aquélla comprenda por necesaria implicancia (cfr. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal in re "Propulsora Siderúrgica SA" del 18/2/1993).

Que ello así, para gozar de la exención indicada, la Asociación debe carecer de fines de lucro y para evaluar dicha circunstancia resulta necesario analizar los objetivos enunciados en su Estatuto y disposiciones legales dictadas a tal fin o como consecuencia de la actividad que

desarrolla. Que con esta regla de interpretación lo que se busca es lograr "...la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente" (Fallo: 287:79, "Kellogg Co. Argentina SA" del 26/2/1985).

En el caso de prevalecer una interpretación estricta (método lógico), conforme con el texto legal aplicable, para que una institución, entidad o asociación se encuentre exenta del IVA, conforme a la norma pretranscripta, deben concurrir 3 requisitos: 1) encontrarse sus servicios entre los gravados por el artículo 3 inciso e) de la ley de ese impuesto; 2) estar los mismos relacionados en forma directa con los fines específicos de dicho ente; 3) hallarse este último comprendido en alguno de los incisos f), g) ó m) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias (cfr. Sent. firme del 13/7/1998 de esta Sala D, en la causa 14.971-I "Tiro Federal Argentino de Mar del Plata s/apel. IVA" y la de fecha 27/8/2002, Expte. 18.548-I, "Instituto de Apoyo a la Actividad Cultural de la Manzana de las Luces s/apel- IVA").

La actora invoca como fundamento para solicitar el rechazo de la determinación del IVA, la exención prevista en el artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley 23349, remarcando que la Asociación está comprendida en el supuesto previsto por el artículo 20 inciso f) de la ley 20628, indicando que está pendiente de resolución el trámite iniciado para obtener dicho reconocimiento en el impuesto a las ganancias, no obstante señalar el carácter de autónomos que revisten dichos tributos.

Que el inciso e) del artículo 3 punto 21 de la ley 23349 (t.o. 1997 y sus modif.) establece que se encuentren alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios, "...siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina".

Por su parte el artículo 7 inciso h) apartado 6 invocado por la recurrente, establece que la exención de las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3 alcanza a "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, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones ... cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos".

Que conforme se analizara precedentemente, la gravabilidad de la prestación que aquí se juzga surge del texto legal referenciado, por lo que el primero de los requisitos concurrentes a que se hiciera referencia ut supra, queda cumplimentado.

VIII. Lo que importa aquí destacar es que la exención para las entidades como la de autos, que incorpora la ley 23871 a partir del 1/11/1990, no implica que los servicios que ellas prestan estuviesen gravados antes de esa fecha, sino que ello es la confirmación de que antes no estaban alcanzados porque tales servicios no se encontraban especificados dentro de la planilla anexa al inciso e) del artículo 3 de la ley. Es precisamente por motivo de que esos servicios comienzan a ser gravados el 1/11/1990, que se dispone la exención para las entidades sin fines de lucro, priorizando el legislador las consideraciones de orden social, por sobre las netamente presupuestarias.

A su turno, el artículo 20 inciso f) de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1986), establece que están exentos del gravamen las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios; excluyendo de esta exención a aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares y que la citada exención -que se refiere el primer párrafo- no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles del carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

Que sin perjuicio de que el trámite correspondiente al reconocimiento de la condición de exenta del impuesto a las ganancias, resulta ajeno a la competencia de este Tribunal y a pesar de que no es materia de debate en los presentes autos como se encarga de subrayar el apoderado fiscal en sus presentaciones, en atención a lo expresado por el artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley 23349 que invoca la actora como fundamento de la exención en el IVA de las prestaciones aquí involucradas, resulta procedente analizar los elementos aportados por dicha parte sobre dicha cuestión.

Que a foja 174 luce copia del F. 699 mediante el que la Asociación está tramitando el reconocimiento de la exención del impuesto a las ganancias; a foja 187 la actora aportó copia de la nota emanada del Jefe (int.) de la División Gestiones y Devolución de la Dirección Regional Centro de fecha 14/4/2005, en la que hace referencia al formulario 699 presentado el 3/3/2005 "a efectos de continuar con la tramitación de su solicitud de Exención de Impuesto a las Ganancias..." y se le requiere que aporte nueva documentación correspondiente a los períodos 1999 a 2003. A foja 191 la actora arrima el F. 409 "Certificado de Empadronamiento Provisional" -extendido el 5/5/2005-, obtenido por Internet, en el que figura que fue admitida la solicitud de reconocimiento de la exención prevista en el artículo 20 inciso f) de la ley 20628 (t.o. 1997) y que la misma se halla en trámite, no obstante lo cual se le reconocen los beneficios de su inclusión en el Registro de Entidades Exentas, creado por resolución general 729 (BO: 1/12/1999 y sustituida por las RRGG 1815 y 1872).

Que en cuanto a la operatoria realizada por la recurrente, tanto en el informe de inspección como en la resolución, se detalla que los centros de diálisis adheridos emiten su factura al Ministerio de Salud, la que es girada a la recurrente para que gestione la cobranza correspondiente y una vez que las recibe, las envía con un listado al Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires, el que emite un cheque con el total del importe del listado emitido; este cheque es depositado en la cuenta corriente de la Asociación, que luego abona a cada centro el importe que le corresponde, previa deducción del impuesto a las ganancias e ingresos brutos respectivo y factura sobre el importe neto el 1,5% en carácter de comisión, porcentaje que es contabilizado en la cuenta denominada en el ejercicio 2000 "Aporte Mantenimiento Convenio". Que sobre el concepto facturado en la cuenta mencionada, la recurrente aclara que corresponde el cobro cuando se efectúa la gestión de pago a los asociados de los conceptos facturados en su nombre y constituye una tasa estipulada de compensación, indicando que los aportes que realizan los asociados no revisten el pago de una contraprestación por servicios, sino que responden a cubrir las necesidades de financiamiento de la institución para llevar a cabo sus funciones específicas (ver act. adm., fs. 17, 23/32 y 232/233).

Que según surge del Estatuto -art. 2- dentro del objeto de la Asociación figura: Promover el desarrollo y difusión de los adelantos relativos a la nefrología en general, diálisis y trasplantes renales; nuclear a los médicos y/o investigadores de la especialidad; "colaborar y cooperar con los organismos oficiales y/o privados e instituciones en todo lo que tienda a la protección, mejoramiento y jerarquización del trabajo de los servicios de nefrología, diálisis y/o trasplante renal"; propender a que la actividad de los asociados cumpla con las previsiones de la ley para el arte de curar; representar a sus asociados en relación con terceros o con el Estado. Para cumplir con estas finalidades la Asociación podrá: organizar congresos, simposios, conferencias en el país o el extranjero, realizar cursos de formación o especialización, reunir, clasificar y publicar el material bibliográfico científico poniéndolo a disposición de sus afiliados sin fines de lucro, "contratar y/o celebrar convenios con obras sociales e instituciones similares", crear comisiones internas para lograr el alcance de los objetivos antedichos y toda otra actividad necesaria para el cumplimiento de sus fines, siempre de acuerdo al carácter no lucrativo de la Institución (act. adm., cpo. I IVA, fs. 35/43).

Que en el informe de fecha 15/1/2001 (act. adm., cpo. Antecedentes, fs. 172/174), el Fisco expresamente reconoce la condición de exenta de la Asociación frente al impuesto al valor agregado y que los ingresos de la recurrente provienen de las "Cuotas de los socios" que son los Centros de Diálisis de la Provincia de Buenos Aires y Capital Federal; que es una entidad sin fines de lucro y que esta situación no se ve modificada por los contratos suscriptos con

IOMA, Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires y PAMI, ya que no asume riesgos ni lucro en los mismos y actúa por delegación del Estado y organismos de la Seguridad Social en acciones que tienen que ver con la salud y el bien públicos, pero a pesar de ello -y con fundamento en la inaplicable instrucción general 5/2000- considera que los servicios referidos a cobranza se encuentran alcanzados por el IVA, reconociendo que a la fecha del informe, la entidad está tramitando la exención frente al impuesto a las ganancias. Este reconocimiento deja sin sustento la queja formulada por el representante fiscal a fojas 214 vuelta/215, al solicitar el desglose de las fojas 174 a 176.

Que de los testimonios brindados en sede fiscal se desprende que los fines de la Asociación no podrían ser cumplidos sin la existencia de los aportes percibidos por parte de las instituciones asociadas puesto que no recibe ayuda o subsidios de los organismos estatales que requieren sus servicios ni de entidades privadas; que la Asociación no distribuye ganancias a los asociados o terceros (act. adm., cuerpo II IVA, fs. 349/351, 353/354 vta., 355/356 vta., 357/359, 360/361 vta., 394/396 y 397/400 vta.).

Que de la prueba pericial médica como así también de la prueba de informes cursada en sede fiscal se evidencian las actividades que la Asociación desarrolla, estando todas ellas relacionadas con su objeto social y actividades de carácter científico, cultural, educativo y de fin público, aportando detalles de cómo son llevadas a cabo las distintas prestaciones que cumple en diferentes hospitales y centros médicos (cuerpo de respuestas a oficios y pericias -contable y médica junto con su Anexo- de las actuaciones administrativas).

Que en el informe pericial contable, los expertos indican que los fondos utilizados para solventar los egresos provienen principalmente de aportes de los asociados y secundariamente de los ingresos correspondientes a servicios técnicos del programa Infodial, "sponsoreos" de la revista científica de distribución gratuita, donaciones a la biblioteca, cursos organizados según programas de calidad para el perfeccionamiento de enfermeros y técnicos en bioseguridad y otros cursos relacionados, así como de intereses de caja de ahorro ganados y explican en forma detallada el remanente que queda de los aportes de los asociados una vez deducidos los gastos. Manifiestan que la Asociación no percibe fondos de terceros que representen un ingreso propio, indicando que los porcentajes de retención de fondos que se destinan a la cuenta "Aportes Mantenimientos de Convenio" se aplican de manera uniforme a todos los asociados conforme a cada categoría estatutaria, aclarando que los porcentajes valían en función al convenio que se trate (PAMI, IOMA, Ministerio de Salud, PROFE, IPROSS, CAS y ASI) y de la categoría del asociado (activo o adherente), pero dentro de una misma categoría y convenio los porcentajes no varían. Exponen que los centros médicos durante los períodos involucrados en autos, presentaron para el cobro de facturas por el monto total de los servicios prestados ante el organismo correspondiente, sin deducir las sumas que posteriormente aportaron a la Asociación.

Asimismo manifiestan que la Asociación presta servicios a terceros que se traducen en la entrega gratuita de revistas científicas, uso gratuito de la biblioteca, servicio gratuito de asesoramiento y auditorías médicas a hospitales públicos y otros organismos para la implementación o administración de "Programas de Calidad" para el área de nefrología, organización de cursos de interés general y remarcan que "...de los Estados Contables no surge distribución de utilidades a los asociados, las utilidades de los períodos mencionados quedaron en el patrimonio de la Asociación" (act. adm., cpo. I de respuestas a oficios y pericias, fs. 170/184).

Que resta evaluar la única prueba referida a la cuestión de fondo que fue producida ante esta instancia. Que el Instituto de Obra Médico Asistencial (IOMA) al contestar el oficio diligenciado en autos (fs. 106/107, 129/133 y 163/164) indicó que a partir de la suscripción del convenio vigente, la Asociación Regional de Diálisis y Transplantes Renales de Capital Federal y Provincia de Buenos Aires desempeña el rol de entidad intermedia entre los establecimientos prestadores de diálisis y esa Obra Social, recibiendo las solicitudes de alta de pacientes de los distintos centros y revisa la documentación respaldatoria de cada beneficiario antes de enviarla a la Dirección de Auditoría y Fiscalización Médico Ambulatoria para su aprobación definitiva.

Que de lo expuesto y de los elementos aportados por la prueba producida, en especial la pericia contable, ha quedado acreditado que los ingresos correspondientes a su gestión de cobranza, como así también las sumas recibidas en concepto de aportes de sus asociados, donaciones y demás ingresos detallados en el informe pericial antes analizado, son utilizadas para el financiamiento de los fines y propósitos establecidos en el acta de creación de la Asociación, sin que surja de los actuados, ningún elemento o constancia que permita suponer que la entidad destina los fondos recaudados a fines distintos de los descriptos en su estatuto social. Por lo tanto, sólo cabe concluir que todo su accionar se encuentra relacionado en forma directa con sus fines específicos y de ello se deduce que cumple también el segundo requisito de exención, hallándose en trámite ante el mismo Organismo Fiscalizador el reconocimiento como entidad del artículo 20, inciso f) de la ley de ganancias, con lo que se habrá cumplido el tercer requisito de los enunciados en el caso "Tiro Federal de Mar del Plata", para que quede sin sustento la determinación recurrida en autos.

IX. Que viene al caso señalar que en igual sentido se pronunció la Sala "A" de este Tribunal al resolver una cuestión análoga a la presente, con fecha el 29/3/2004, en la causa "Círculo Odontológico Santafesino s/apel-IVA", en la que se precisó que: "Sobre el particular, cabe asimismo tener en cuenta que el Fisco, en el dictamen (DAT) 26/1991 expresó: "...el propósito del legislador al dictar la norma ... según surge de la discusión parlamentaria, habría sido marginar del gravamen a los servicios prestados a través del Sistema Nacional del Seguro de Salud o por las entidades de medicina prepaga, atendiendo a razones de interés social", por lo que no resulta comprensible el intento de contrariar ese criterio que el organismo expone mediante la determinación aquí apelada.

Que por otra parte, cabe tener en cuenta que también le asiste razón a la apelante en cuanto a que el juez administrativo cometió un error al citar el apartado 7 del inciso h) del artículo 7 de la ley del IVA, cuando dicha norma no fue invocada por la apelante para desvirtuar el criterio fiscal, pero tal yerro no implica que la resolución carezca de objeto o fundamentación como expone la recurrente para lograr una nulidad que conforme al análisis efectuado en el Considerando IV, no ha prosperado.

Que por último corresponde aclarar que el caso traído a resolver difiere del decidido por esta Sala con fecha 18/12/2002 en la causa "Farmia SA" (Expte. 18.187-I) puesto que allí se trataba de una sociedad comercial cuya actividad obviamente era desarrollada con fines de lucro y la normativa invocada como sustento para atacar la determinación del IVA era el inciso h) apartado 7 del artículo 7 de la ley del gravamen, referido a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, lo que si bien en este caso fue citado por el juez administrativo en la resolución aquí recurrida, como se dijera en el párrafo precedente, se trató de un error.

Por todo lo expuesto, se arriba a la conclusión de que corresponde revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

En atención a la forma como se resuelve se torna inoficioso tratar los restantes agravios formulados por la recurrente.

La doctora Siritto dijo:

Que adhiere a las conclusiones del voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede;
SE RESUELVE:

- 1) Rechazar las excepciones de nulidad y prescripción articuladas por la recurrente, con costas.
- 2) Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "D" por encontrarse vacante la Vocalía de la 10ª Nominación (conf. art.

184 de la L. 11683 -t.o. en 1998 y sus modif.-).

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