

**DICTAMEN D.A.T. 20/13**  
**Buenos Aires, 17 de junio de 2013**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Exenciones. Servicios de instrumentación quirúrgica, asistencia técnica y provisión de prótesis para cirugía.

Sumario:

Cabe concluir que los servicios de instrumentación quirúrgica, la provisión de prótesis y la prestación de servicios de asesoramiento técnico vinculados a ella se encuentran alcanzados por la exención prevista en el apart. e) del pto. 7 del inc. h) del art. 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por hallarse entre las actividades de colaboración de la medicina y odontología contempladas en el art. 42 de la Ley 17.132.

Ello, con la salvedad de que la exención sólo alcanza a los importes que las entidades mencionadas en el segundo párrafo del citado pto. 7 del inc. h) del art. 7 abonen a los prestadores por los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica detallados por el artículo en cuestión, en la medida en que los beneficiarios de la prestación fueren matriculados o afiliados directos –en el caso de servicios organizados por Colegios y Consejos Profesionales y cajas de previsión social para profesionales– o, bien, sean adherentes obligatorios a las obras sociales.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca del tratamiento que corresponde dispensar en el impuesto al valor agregado a los servicios de instrumentación quirúrgica, provisión de prótesis y servicios de asesoramiento técnico vinculados a ella.

Sobre el particular, la consultante manifiesta que: “...tiene por objeto principal la prestación de servicios de asesoramiento técnico en quirófano y provisión de prótesis para cirugía”.

Además informa que: “... dicho servicio, prestado por instrumentadores quirúrgicos, brinda el asesoramiento sobre los materiales implantables y también los instrumentos de colocación de los mismos, lo cual es vital y necesario para la prestación del servicio, y se rige por los avances médicos y las técnicas impuestas por los laboratorios y especialistas que diseñan los productos, estableciéndose protocolos de colocación”, agregando que: “Por ende, la instrumentación quirúrgica, en particular los ‘auxiliares de

la medicina’, incluyen en sus servicios el asesoramiento pre y pos cirugía, además de la necesaria intervención en el acto quirúrgico”.

En relación al encuadramiento técnico tributario de dicha actividad, estima aplicable la exención prevista en el pto. 7 del inc. h) del art. 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

En ese orden, alega contar con el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Causa: “Lutz Ferrando S.R.L. (T.F. 21.164-I) c/D.G.I.”, de fecha 12/5/09, y el Dict. Di.A.Téc. 106/11 de fecha 10/2/12.

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota N° .../13 (SD.G. ....), la Subdirección General de .... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante con la expresa aclaración de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a las obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Asimismo, cabe señalar que este servicio asesor abordará el análisis tributario requerido desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante.

Aclarado ello, resulta procedente destacar que el apart. 7 del inc. h) del art. 7 de la ley de marras establece que se encuentran exentas del tributo:

“h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apart. 21 del inc. e) del art. 3, que se indican a continuación:

(...) 7. Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; b) las prestaciones accesorias de la hospitalización; c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades; d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etcétera; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales”.

Agrega el segundo párrafo de la norma comentada que: “La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores los Colegios y Consejos Profesionales, las cajas de previsión social para profesionales y las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, así como todo pago directo que a título de coseguro o, en caso de falta de servicios, deban efectuar los beneficiarios”.

El párrafo siguiente aclara que dicha exención “... no será de aplicación en la medida en que los beneficiarios de la prestación no fueren matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares –en el caso de servicios organizados por los Colegios y Consejos Profesionales y cajas de previsión social para profesionales– o sean adherentes voluntarios a las obras sociales, sujetos a un régimen similar a los sistemas de medicina prepaga, en cuyo caso será de aplicación el tratamiento dispuesto para estas últimas”.

Finalmente, el cuarto párrafo de esa norma dispone que: “Gozarán de igual exención las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los

sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales”.

Conforme surge de la normativa transcripta, la exención sólo alcanza a los importes que las entidades mencionadas en su segundo párrafo abonen a los prestadores por los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica detallado por el artículo en cuestión, en la medida que los beneficiarios de la prestación fueran matriculados o afiliados directos –en el caso de servicios organizados por Colegios y Consejos Profesionales y cajas de previsión social para profesionales– o, bien, sean adherentes obligatorios a las obras sociales.

Por último, cabe resaltar que el art. 42 de la Ley 17.132 reconoce como actividad de colaboración de la medicina y odontología la que ejercen los instrumentadores de cirugía.

Reseñada la normativa aplicable, cabe a continuación recordar que con fecha 12/5/09 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en la Causa: “Lutz Ferrando S.R.L. (T.F. 21.164-I) c/D.G.I.”, en la cual la controversia giraba en torno a la gravabilidad en el impuesto al valor agregado de la actividad desarrollada por la actora –la cobertura óptica oftalmológica a favor de beneficiarios del I.N.S.S.J.P. mediante la provisión de elementos correctivos (anteojos, lentes de contacto y prótesis)–.

Al respecto, el Máximo Tribunal expresó: “... 6. Que el art. 7, inc. h), pto. 7, apart. e), de la Ley del I.V.A. exime del impuesto a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica prestados por técnicos auxiliares de la medicina. A los fines de determinar si la actividad desarrollada por la actora se encuentra comprendida en esa norma, resulta adecuado el criterio empleado por los Tribunales de las anteriores instancias, en cuanto acudieron para ello a las disposiciones de la Ley 17.132 que estableció el régimen legal del ejercicio ‘de la medicina, odontología y actividades de colaboración de las mismas’ (art. 1), cuyo Tít. VII se refiere específicamente a los ‘colaboradores’, y en su art. 42 establece que se consideran actividades de colaboración de la medicina y odontología la que ejercen –entre otros– los ‘ópticos técnicos’”.

Agregando luego: “7. Que la evidente finalidad de la norma que estableció la exención es dispensar del gravamen a las actividades técnicas que coadyuvan con la medicina y, al respecto, la circunstancia de que la ley que regula el ejercicio de ésta incluya a la desarrollada por los técnicos ópticos como de colaboración con la medicina, es un elemento decisivo para considerar comprendida en aquella norma a la actividad efectuada por la actora. En tal inteligencia carece de toda relevancia, a los fines de decidir la presente causa, la distinción en la que pone el acento el representante del Fisco nacional, aduciendo que la norma exentiva se refiere a técnicos ‘auxiliares’ de la medicina, en tanto que la Ley 17.132 califica a los técnicos ópticos como ‘colaboradores’ de ella, pues más allá de esa cuestión terminológica no hay dudas en que –como con acierto lo puntualizó el Tribunal Fiscal en su sentencia– se trata de expresiones que conllevan ‘la idea común en uno y otro caso de una asistencia o ayuda a la actividad principal del ejercicio de la medicina’...”.

Finalmente, luego de desestimar otros argumentos esgrimidos por el Fisco por considerar que los mismos pretenden establecer restricciones a la exención establecida por el citado art. 7, confirmó la sentencia apelada, la cual consideró que la cobertura óptica oftalmológica prestada mediante la provisión de elementos correctivos –anteojos, lentes de contacto y prótesis– se encuentra exenta del tributo.

En ese orden de ideas, con fundamento en dicho pronunciamiento, el Dict. Di.A.Téc. 36/10 receptó dicha interpretación entendiendo que la actividad de los “técnicos en órtesis y prótesis” se encuentra, al igual que la de los “técnicos ópticos”, entre las actividades de colaboración de la medicina y odontología contempladas en el art. 42 de la Ley 17.132, por lo cual se concluyó que la provisión de prótesis, así como el servicio de asesoramiento técnico vinculado a ella, se hallan exentos del impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo normado por el apart. e) del pto. 7 del inc. h) del art. 7 de la ley del tributo.

De igual manera, en el Dict. Di.A.Téc. 106/11 citado por la consultante, donde se consultaba el tratamiento que corresponde atorgar a la actividad de provisión de prótesis e implantes médicos y a la prestación de servicios de asesoramiento técnico vinculados a ella, realizada por una empresa compuesta por un equipo de técnicos instrumentadores de quirófano, se concluyó que dicha actividad se encuentra alcanzada por la exención mencionada en el párrafo anterior.

A mayor abundamiento, en la Actuación N° .../12 (DI ...), con origen en la consulta vinculante que realizara una sociedad que tiene como actividad la provisión de prótesis y elementos de trauma y la prestación de un servicio técnico vinculado con ella por medio de instrumentadores quirúrgicos, se concluyó que: “... tanto la provisión de prótesis para reemplazos articulares, así como el servicio de asesoramiento técnico vinculado a ella, se encuentran exentos del impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo normado por el art. 7, inc. h), pto. 7, apart. e), de la ley del gravamen, por hallarse entre las actividades de colaboración de la medicina y odontología contempladas en el art. 42 de la Ley 17.132. Ello, con la salvedad de que la exención sólo alcanza a los importes que las entidades mencionadas en su segundo párrafo abonen a los prestadores por los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica detallados por el artículo en cuestión, en la medida que los beneficiarios de la prestación fueren matriculados o afiliados directos –en el caso de servicios organizados por Colegios y Consejos Profesionales y cajas de previsión social para profesionales– o, bien, sean adherentes obligatorios a las obras sociales”.

Atento a los antecedentes citados precedentemente, y dado que la temática consultada por la empresa del asunto y la analizada en el Dict. Di.A.Téc. 106/11 y la Actuación N° .../12 (DI ...) revisten características análogas, se entiende que corresponde adoptar el criterio expuesto respecto a la presente consulta.

Por consiguiente, se concluye que los servicios de instrumentación quirúrgica, la provisión de prótesis y la prestación de servicios de asesoramiento técnico vinculados a ella se encuentran alcanzados por la exención prevista en el apart. e) del pto. 7 del inc. h) del art. 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por hallarse entre las actividades de colaboración de la medicina y odontología contempladas en el art. 42 de la Ley 17.132.