**Dictamen de Asesoria Técnica 34/2011. IVA. Auxiliares de la medicina. Técnicos ópticos. Prestaciones. Alícuotas. Tratamiento Impositivo**

Se establece que la venta de anteojos recetados, armazones y lentes de contacto se encontrara gravada con la alícuota general cuando dicho servicio se preste a clientes particulares, gravada con alícuota reducida cuando sea brindadas a entidades de medicina prepaga y exenta en la medida que sea brindada a Jubilados y Pensionados, a obras sociales sindicales y a las entidades mutuales cuando corresponda a servicios derivados por aquellas. *(Fallo "Lutz Ferrando c/D.G.I.", CSJN, 12/05/2009)*...

**Dictamen Nº 34/2011**

**Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC)**

28 de Abril de 2011

**ASUNTO**

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - TECNICOS OPTICOS. AUXILIARES DE LA MEDICINA. MARIA...

**TEMA**

IVA-EXENCIONES IMPOSITIVAS-PRESTACION DE SERVICIOS

**SUMARIO**

Respecto del tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado que corresponde otorgar a la actividad desarrollada por la rubrada con relación a la venta de anteojos recetados, armazones y lentes de contacto a los beneficiarios a que alude en su consulta, se concluyó que:

1) Las prestaciones consultadas se encontrarán exentas del Impuesto al Valor Agregado en la medida que sean brindadas a los afiliados obligatorios al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, obras sociales sindicales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales y a las entidades mutuales cuando corresponda a servicios derivados por aquellas, conforme lo normado por el Artículo 7°, inciso h), punto 7, de la ley del gravamen.

2) Por el contrario, en el supuesto de que las mismas prestaciones sean brindadas a entidades de medicina prepaga o entidades mutuales, el aludido servicio se encontrará alcanzado por el impuesto, debiendo tributar la tasa reducida establecida en el Artículo 28, cuarto párrafo, inciso i) de la citada ley, excepto que se verifique la situación contemplada en el último párrafo del mencionado Artículo 7°, inc. h), punto 7.

3) Finalmente, las prestaciones brindadas a pacientes particulares se encuentran alcanzados por la alícuota general del impuesto.

**TEXTO**

I - La contribuyente del asunto se dirige a esta Administración Federal a los efectos de consultar, en los términos de la Resolución General N° 1.948, el tratamiento en el impuesto al valor agregado que corresponde otorgar a la actividad desarrollada por los técnicos ópticos con relación a la venta de anteojos recetados, armazones y lentes de contacto.

Asimismo, manifiesta que la empresa se dedica a la venta al por menor de artículos de óptica, por lo que presta sus servicios, entre otros a:

1) Beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, mediante la provisión de elementos correctivos,

2) Obras Sociales Sindicales,

3) Medicinas Prepagas,

4) Mutuales y

5) Pacientes particulares.

Agrega que, en todos los casos la venta se realiza mediante la recepción del acto médico manifestado a través de la respectiva receta.

Sobre el particular hace una reseña de la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (12/5/2009) recaída en la causa "Lutz Ferrando S.R.L. c/ D.G.I." y señala que la misma considera que la actividad desarrollada por la actora de cobertura óptica oftálmica mediante la provisión de elementos correctivos (anteojos, lentes de contacto y prótesis) se encuentra exenta del impuesto al valor agregado por encontrarse comprendida en las previsiones del Artículo 7°, inc. h), punto 7, de la ley del tributo que dispensa del gravamen a los servicios que prestan los "técnicos auxiliares de la medicina", sin ninguna referencia limitativa al contenido material de la prestación.

Finalmente, informa que no se verifican los supuestos previstos en el Artículo 3° de la Resolución General N° 1.948 respecto del impuesto objeto de la consulta.

II. En primer lugar, corresponde recordar que mediante Nota N°.../11 (SDG ...) la Subdirección General..., de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 5°, inc. a) de la Resolución General N° 1.948, otorgó a la presentación efectuada el carácter de vinculante, solo para los hechos imponibles posteriores a la interposición de la misma.

Aclarado ello, es importante señalar que el Artículo 7°, inciso h), punto 7, apartado e) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se encuentran exentas del tributo:

"h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del Artículo 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, etc.; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales."

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."

Por su parte, el Artículo 28, cuarto párrafo, inciso i) de la ley del tributo establece que estarán alcanzados por una alícuota del 50% de la general "...Los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica a que se refiere el primer párrafo del punto 7, del inciso h), del Artículo 7º, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos conforme a lo dispuesto en dicha norma.".

Asimismo, el Artículo 31 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen aclara que la exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, dispuesta en el punto 7), del inciso h), del primer párrafo del Artículo 7° de la ley, será procedente cuando los mismos sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes, ya sea que estos últimos facturen a la entidad asistencial, o al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro.

Reseñada la normativa aplicable, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (12/5/2009) se pronunció en la causa "Lutz Ferrando S.R.L. (TF 21164-I) c/ D.G.I.", en la cual la controversia giraba en torno a la gravavilidad 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 Artículo 7°, inc. h), punto 7, apartado e) de la ley del IVA 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 Nº 17.132, que estableció el régimen legal del ejercicio "de la medicina, odontología y actividades de colaboración de las mismas" (Artículo 1°), cuyo título VII se refiere específicamente a los "colaboradores", y en su Artículo 42 establece que se consideran actividades de colaboración de la medicina y odontología la que ejercen -entre otros- los "ópticos técnicos".

Continúa diciendo " 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 Nº 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 Artículo 7°, confirma la sentencia apelada que consideró que la cobertura óptica oftalmológica prestada mediante la provisión de elementos correctivos -anteojos, lentes de contacto y prótesis- se encuentra exenta del tributo.

Al respecto, corresponde señalar que esta Asesoría en la Actuación N° .../10 (DI ...) se refirió al tratamiento en el IVA que corresponde otorgar a la actividad desarrollada por los técnicos ópticos con relación a la venta de anteojos recetados, donde se concluyó que teniendo en cuenta la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la venta de anteojos recetados, se encuentra exenta del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo a lo normado en el Artículo 7°, inciso h), punto 7 de la ley, que incluye a los servicios que presten los técnicos auxiliares de la medicina. Igual criterio fue receptado en la Actuación N° .../10 (DI ...).

Como puede apreciarse de la normativa expuesta, la exención de que se trata no comprende a todas las prestaciones médicas, sino que la misma se limita a los importes que abonen a los prestadores los sujetos enumerados en el segundo párrafo del punto 7, del inciso h), Artículo 7° de la ley del gravamen, en la medida en que los beneficiarios de dichas prestaciones sean matriculados o afiliados directos de los respectivos colegios, consejos profesionales o cajas de previsión social, o bien adherentes obligatorios a obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, incluidos en ambos supuestos los integrantes de grupos familiares.

Volviendo al caso particular que nos ocupa y teniendo en cuenta que en la presentación la consultante aclara que realiza la prestación a diferentes beneficiarios cabe a continuación analizar en qué casos se encuentran exentas o están gravadas y a que alícuota.

Para ello se estima oportuno traer a colación la Actuación N° .../03 (DI ...), -referida al tratamiento en el I.V.A. que corresponde otorgar al servicio de ambulancia prestado a entidades exentas, obras sociales y entidades de medicina prepaga- en la cual se señaló que "...en el caso de servicios prestados a obras sociales, los mismos se encontrarán exentos del impuesto al valor agregado en la medida que dichas instituciones hayan sido creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, y siempre que el beneficiario del referido servicio sea un adherente obligatorio o integrante del grupo familiar, conforme a lo normado por el Artículo 7°, inc. h), punto 7 de la ley del tributo. Por el contrario, en el supuesto en que el beneficiario revista carácter de adherente voluntario, el aludido servicio se encontrará alcanzado por el impuesto, debiendo tributar la tasa reducida establecida en el Artículo 28, cuarto párrafo, inciso i) de la citada ley.".

Por otro lado se indicó que "...tratándose de servicios brindados a entidades de medicina prepaga, los mismos se hallarán sujetos al gravamen, correspondiendo aplicar la referida alícuota reducida, excepto que se verifique la situación contemplada en el último párrafo del mencionado el Artículo 7°, inc. h), punto 7, en cuyo caso los mismos se encontrarán exentos del tributo.".

En función de todo lo expuesto, este servicio asesor interpreta, respecto del tratamiento en el impuesto al valor agregado que corresponde otorgar a la actividad desarrollada por la rubrada con relación a la venta de anteojos recetados, armazones y lentes de contacto a los beneficiarios a que alude en su consulta, que:

1) las prestaciones consultadas se encontrarán exentas del Impuesto al Valor Agregado en la medida que sean brindadas a los afiliados obligatorios al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, obras sociales sindicales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales y a las entidades mutuales cuando corresponda a servicios derivados por aquellas, conforme lo normado por el Artículo 7°, inciso h), punto 7, de la ley del gravamen.

2) Por el contrario, en el supuesto de que las mismas prestaciones sean brindadas a entidades de medicina prepaga o entidades mutuales, el aludido servicio se encontrará alcanzado por el impuesto, debiendo tributar la tasa reducida establecida en el Artículo 28, cuarto párrafo, inciso i) de la citada ley, excepto que se verifique la situación contemplada en el último párrafo del mencionado Artículo 7°, inc. h), punto 7.

3) Finalmente, las prestaciones brindadas a pacientes particulares se encuentran alcanzados por la alícuota general del impuesto.