

DICTAMEN D.A.T. 36/12  
Buenos Aires, 28 de setiembre de 2012  
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Exenciones. Alcance. Asesoramiento técnico y provisión de prótesis articulares y trauma. Tratamiento impositivo.

Sumario:

I. 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 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 el marco de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, consultando el tratamiento a dispensar en el impuesto al valor agregado, a la provisión de prótesis para reemplazos articulares y trauma y al servicio de colocación de tales prótesis.

Al respecto, la sociedad consultante aclara que tiene como actividad la provisión de prótesis y elementos de trauma y la prestación de un servicio técnico vinculado con dicha provisión por medio de instrumentadores quirúrgicos formados y especializados que concurren a cada una de las cirugías en las que se aportan las prótesis.

Agrega además que las prótesis son entregadas conforme la prescripción médica solicitada y llevadas por los técnicos –instrumentadores quirúrgicos con título habilitante– el día del acto quirúrgico, asistiendo y asesorando al equipo médico en todo lo que atañe a la tarea específica de selección, utilización y colocación de las mismas.

Por su parte, en cuanto al encuadramiento técnico jurídico que estima aplicable, hace mención al Dict. D.A.T. 36/10, así como también cita la causa resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Autos: “Lutz Ferrando S.R.L.”.

En este orden, aclara que en el mentado dictamen el Fisco adopta el criterio sustentado por el Máximo Tribunal –C.S.J.N.–, en el cual tuvo en cuenta que: “... el art. 7, inc. h), pto. 7, apart. e), de la Ley de I.V.A. exime del impuesto a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica prestados por técnicos auxiliares de la medicina ...”. Continuando su análisis en verificar si la actividad desarrollada por la actora se encontraba comprendida en: “... 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 ‘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’”.

Bajo ese contexto, concluye que: “... la actividad de los instrumentadores de cirugía también se encuentra entre las actividades de colaboración de la medicina contempladas en el art. 42 de la Ley 17.132, por lo cual debería considerarse que la provisión de prótesis, así como el servicio técnico de instrumentación de cirugía vinculado al acto médico de colocación de la prótesis suministrada por la firma, se encuentran exentos del impuesto al valor agregado, de conformidad con lo dispuesto por el art. 7, inc. h), pto. 7), apart. e), de la ley del gravamen”.

II. En primer lugar es de destacar que, mediante Nota N° ... /12 (SD.G. .... ) la Subdirección General ....., comunicó al presentante que la consulta fue declarada formalmente admisible, con la salvedad hecha de que la respuesta que se emita tendrá carácter vinculante únicamente para las obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Sentado ello, y entrando en el análisis de la normativa a aplicar, corresponde señalar que el art. 7, inc. h), pto. 7, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado consagra la exención en el gravamen para: “Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica ...”, entre ellos “... e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; ...”.

Agregando el segundo párrafo de dicha norma 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”.

Asimismo, el tercer párrafo aclara que: “La exención dispuesta precedentemente 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 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 transcrita, 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 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.

Por su parte, el cuarto párrafo, inc. i), del art. 28, de la citada ley indica que estarán alcanzados por una alícuota del impuesto del cincuenta por ciento (50%) de la alícuota general: “Los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica a que se refiere el primer párrafo del pto. 7 del inc. h) del art. 7, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos conforme von lo dispuesto en dicha norma”.

A su vez, el decreto reglamentario, en su art. 31, primer párrafo, destaca que: “La exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, dispuesta en el pto. 7, del inc. h), del primer párrafo, del art. 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, debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado”.

Agrega el tercer párrafo de dicho artículo que: “... a los fines previstos en el último párrafo de la referida norma legal, se considerarán comprendidos en la exención los servicios similares, incluidos los de emergencia, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, realizados directamente, a través de terceros o mediante los llamados planes de reintegro, siempre que correspondan a prestaciones que deban suministrarse a beneficiarios, que no revistan la calidad de adherentes voluntarios, de obras sociales que hayan celebrado convenios asistenciales con las mismas”.

Ahora bien, a efectos de analizar la cuestión planteada y de conformidad con lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Causa: “Lutz Ferrando S.R.L. c/D.G.I.”, resulta necesario determinar si la actividad desarrollada por los instrumentadores de cirugía, objeto de la presente consulta, se encuentra entre las comprendidas en la Ley 17.132 que estableció el régimen legal para el ejercicio de la medicina, odontología y actividad de colaboración de las mismas.

Así, en su art. 2 establece que: “A los efectos de la presente ley, se considera ejercicio: ... c) De las actividades de colaboración de la medicina u odontología: el de las personas que colaboren con los profesionales responsables en la asistencia y/o rehabilitación de personas enfermas o en la preservación o conservación de la salud de las sanas, dentro de los límites establecidos en la presente ley”.

Asimismo, en el Tít. VII refiere específicamente a los colaboradores y, en su art. 42, establece que: “A los fines de esta ley se consideran actividades de colaboración de la medicina y odontología las que ejercen: obstétricas, kinesiólogos y terapeutas físicos, enfermeras, terapeutas ocupacionales, ópticos técnicos, mecánicos para dentistas,

dietistas, auxiliares de radiología, auxiliares de psiquiatría, auxiliares de anestesia, fonoaudiólogos, ortópticos, visitadoras de higiene, técnicos en órtesis y prótesis, técnicos en calzado ortopédico”. Incorporándose a este listado mediante el Dto. 1.226/74 la actividad de instrumentadores de cirugía, reconociéndose de esta manera que la misma resulta una actividad de colaboración de la medicina y odontología.

También el art. 45 del citado capítulo menciona, con relación a los colaboradores detallados en el art. 42, que los mismos “... limitarán su actividad a la colaboración con el profesional responsable, sea en la asistencia o recuperación de enfermos, sea en la preservación de la salud de los sanos, y deberán ejercer su actividad dentro de los límites que en cada caso fije la presente ley y su reglamentación”, agregando que: “Para la autorización del ejercicio de cualquiera de las actividades mencionadas en el art. 42 es indispensable la inscripción del título habilitante y la obtención de la matrícula de los organismos competentes de la Secretaría de Estado de Salud Pública, en las condiciones que se reglamenten”.

Por su parte, el Cap. XVI refiere a los técnicos en Ortesis y Prótesis, señalando en su art. 115 que: “Se entiende por ejercicio de la técnica ortésica y protésica el anuncio, expendio, elaboración y/o ensamble de aparatos destinados a corregir deformaciones y/o sustituir funciones y/o miembros del cuerpo perdidos”. Mientras que en los arts. 116 a 120 se indica quienes y bajo qué condiciones pueden ejercer la actividad que dicho capítulo abarca.

Volviendo a la jurisprudencia anteriormente citada resulta ilustrativo traer a colación lo expuesto en cuanto a 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, dicho Tribunal Supremo concluyó que la citada cobertura óptica oftalmológica se encuentra exenta del tributo.

Así, con fundamento en lo expresado por dicho pronunciamiento, en el Dict. D.A.T. 36/10 se receptó dicha interpretación entendiendo que tanto los ópticos técnicos como los técnicos en Ortesis y Prótesis se encontraban entre las actividades de colaboración de la medicina y odontología contempladas en el art. 42 de la Ley 17.132, por lo que sus actividades se encuentran exentas del gravamen.

Por último, se concluye 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 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.