**16155/2023 ASOCIACION MUTUAL PERSONAL SANCOR (TF 48853-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, 26 de diciembre de 2023.- AA

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

**I.** La Asociación Mutual Personal Sancor interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683, contra la resolución nº 61/2018 (DV RRSF) dictada el 16 de mayo de 2018 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Santa Fe de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) que rechazó la acción de repetición vinculada al impuesto al valor agregado (IVA) por los periodos fiscales "1/2012 al 12/2016".

**II.** El Tribunal Fiscal de la Nación admitió, con costas, ese recurso y ordenó la devolución de los montos pagados en concepto de IVA correspondiente a los períodos fiscales "1/2012 al 12/2016", más los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (artículo 179 de la ley 11.683), "liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina, de acuerdo a la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa 'Dálmire Siderca SAIC (27/12/93), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud [...] del artículo 151 de aquélla ley" (pronunciamiento del 25 de agosto de 2022).

Preliminarmente advirtió que no se encuentra discutido que "la actora responda a la figura de asociación mutual y que en virtud de ello se encuentre exenta en el impuesto al valor agregado durante los períodos involucrados" y que "las sumas objeto del presente recurso han sido ingresadas en las arcas fiscales".

Luego, señaló que la cuestión a resolver refiere a la legitimación activa de la asociación para reclamar la devolución del IVA pagado.

En ese marco, tuvo en cuenta que:

(i) La reforma introducida por la ley 25.795 al artículo 81 de la ley 11.683 establece que "[l]os impuestos indirectos solo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la [AFIP]".

Sobre el punto, señaló que el criterio de la AFIP es que "los pagos solicitados sólo pueden ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando acrediten que no trasladaron el impuesto al precio o bien, si lo trasladaron probaran su devolución en la forma y condiciones por él establecidas (prueba del empobrecimiento) y en ese sentido considera que los asociados son terceros respecto de la accionante, revistiendo en el IVA el carácter de sujeto incidido, producto de la transferencia del peso del impuesto por parte de la rubrada".

(ii)"[L]a ley 20.321 define a las asociaciones mutuales como aquéllas constituidas libremente por personas inspiradas en la solidaridad, con el objeto de brindarse ayuda recíproca frente a riesgos eventuales o de concurrir a su bienestar material y espiritual, mediante una contribución periódica".

(iii) La trascendente función social de la mutual actora fue el fundamento para otorgar la exención en el IVA y "es la que impide asimilarlos a una sociedad comercial, no sólo por los fines que persiguen sino porque sus asociados tampoco tienen por fin lucrar con su aporte, el que se encuentra destinado a contribuir a una ayuda recíproca entre ellos cuando así lo requieran".

En definitiva, sostuvo que la cuestión examinada es estrictamente análoga a la resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Fundación Emprender (expte. 20.679-I)*" en la cual, con remisión a lo expresado "en los considerandos 10 y 11 de la sentencia dictada en el caso Municipalidad de Monte Cristo (30/10/12) concluyó: 'en razón de la naturaleza del sujeto que promovió las actuaciones, el empobrecimiento cabe razonablemente inferirlo del solo hecho del pago'".

**III.** Contra ese pronunciamiento, el Fisco Nacional apeló y expresó los siguientes agravios que fueron contestados:

(i) Los aspectos examinados en el precedente "*Fundación Emprender (expte. 20.679-I)*" no son análogos a los que aquí están planteados. En ese caso no se encontraba vigente la modificación introducida al artículo 81 de la ley 11.683 por la ley 25.795 y se trataba de una fundación.

(ii) "[E]l sentenciante asimiló a la Mutual aquí actora a la calidad de Fundación [y] se apartó de la doctrina de la Corte establecida en el fallo Asociación Mutual Carlos Mujica c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional- Comfer s/ Amparo" [(Fallos: 326:3142), que] estableció similitudes entre las asociaciones mutuales y las sociedades comerciales".

(iii) En el caso de admitirse la repetición, debe aplicarse las tasas de interés previstas en las resoluciones nºs 314/2004 y 598/2019 del Ministerio de Economía.

**IV.** La asociación mutual actora, al contestar el traslado del recurso de apelación, señaló que: (i) "[d]e acuerdo al calendario publicado en la página WEB del Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación [...] el plazo de 30 días previsto en el artículo 192 [de la ley 11.683] se hubiese cumplido el 11 /10/2022 y los 15 días subsiguientes vencerían el día 1/11/2022" y "la firma digital de la Dra. María Sofía Presti es de fecha 03/11/2022 a las 8:56 :03 hs., o sea en forma extemporánea"; (ii) "las mutuales no perciben 'precio' por sus servicios mutuales, ya que no entablan con sus asociados una relación de 'operaciones' de tipo comercial lucrativa". En consecuencia "el artículo 81 al referirse al 'precio', podría aplicarse al caso en que la mutual traslade el tributo a terceros que no sean sus asociados, pero en cuanto se refiere a éstos últimos indudablemente el mismo deviene inaplicable en tanto no se puede hablar de 'precio'" y (iii) la tasa de interés aplicada debe ser confirmada, teniendo en cuenta los pronunciamientos dictados por las salas de está cámara en las causas "*Lino, Gustavo Pedro"*, "

*American Express Argentina*", "*Thomas de Sudamerica SA*", *"Osram Argentina SACI*" y "*Driollet*".

**V.** Preliminarmente, debe examinarse la temporaneidad del memorial de agravios del Fisco Nacional.

El artículo 192 de la ley 11.683 dispone que "[l]os responsables o infractores podrán interponer el recurso de revisión y de apelación limitada a que se refiere el artículo 86, para ante la Cámara Nacional competente, dentro de TREINTA (30) días de notificárseles la sentencia del TRIBUNAL y, con sujeción a lo dispuesto en el artículo siguiente, igual derecho tendrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. No interpuesto el recurso, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de QUINCE (15) días de quedar firme".

El 25 de marzo de 2019, mediante la acordada administrativa nº ACORA-2019-1-APN-TFN#MHA, el Tribunal Fiscal de la Nación aprobó el "Anexo Expediente Electrónico" que dispone en su artículo 2º: "[las] presentaciones ante el Tribunal [...] Serán consideradas presentadas en término aquellas efectuadas hasta las dos primeras del horario de atención al público del Tribunal Fiscal correspondientes al día siguiente al vencimiento del plazo para su realización".

Sobre esa base, cabe agregar que el horario de atención al publico de ese tribunal es de 12.30 a 16.30 horas, y que los días 2 de septiembre, 7 y 10 de octubre de 2022 fueron decretados feriados nacionales.

En ese contexto, el recurso de apelación fue correctamente presentado el 12 de octubre de 2022 a las 13:29 y fundado el 3 de noviembre a las 8:55, contra la sentencia que fue notificada el 26 de agosto.

**VI.** La cuestión a dilucidar es si la asociación mutual actora debe cumplir con lo dispuesto en el artículo 81 *in fine* de la ley 11.683 (texto incorporado por la ley 25.795).

Dicha asociación argumentó que "el impuesto ha sido soportado por la Mutual y sus asociados y no ha sido trasladado a terceros" y "[t]odos los ingresos obtenidos por las mutuales de sus asociados están inspirados en una naturaleza jurídica y motivaciones diversas a la de 'precio' que menciona el artículo 81" y que la AFIP sostuvo que "se encuentra probado el traslado del impuesto a los terceros asociados a la Mutual, no verificándose el empobrecimiento invocado" y que "[no probó] la devolución a sus asociados en la forma y condiciones establecidas por la AFIP requisito indispensable para la repetición del gravamen".

**VII.** La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "*Asociación Mutual Sancor c/AFIP DGI s/acción meramente declarativa de derecho*", del 14 de abril de 2015, que declaró exenta a esa mutual de tributar el IVA por sus prestaciones médicas, sostuvo que "del claro texto del artículo 29 de la ley orgánica 20.321 se infiere, sin hesitación, que el principio general reposa en el elevado fin social que persiguen las asociaciones mutualistas, cuya característica principal es el espíritu de solidaridad y ayuda reciproca. En salvaguarda del sentido social de este tipo de organizaciones y para evitar que éste pueda verse frustrado es que la ley orgánica ha establecido, en el citado artículo, la exención de todo tipo de impuesto [...]. Esta previsión respondió a la propia esencia de aquéllas y a la declarada necesidad de fomento".

Ese sentido también se revela de las restantes disposiciones que contiene dicha ley, de las cuales cabe resaltar las siguientes:

—"Son asociaciones mutuales las constituidas libremente sin fines de lucro por personas inspiradas en la solidaridad, con el objeto de brindarse ayuda recíproca frente a riesgos eventuales o de concurrir a su bienestar material y espiritual, mediante una contribución periódica" (artículo 2º).

—"Las asociaciones mutuales deberán inscribirse en el Registro Nacional de Mutualidades previo cumplimiento de los recaudos que establezca el Instituto Nacional de Acción Mutual" (artículo 3º).

—"Son prestaciones mutuales aquellas que, mediante la contribución o ahorro de sus asociados o cualquier otro recurso lícito, tiene por objeto la satisfacción de necesidades de los socios ya sea mediante asistencia médica, farmacéutica, otorgamiento de subsidios, préstamos, seguros, construcción y compraventa de viviendas, promoción cultural, educativa, deportiva y turística, prestación de servicios fúnebres, como así también cualquiera otra que tenga por objeto alcanzarles bienestar material y espiritual. Los ahorros de los asociados pueden gozar de un beneficio que estimule la capacidad ahorrativa de los mismos" (artículo 4º).

—"Las asociaciones mutuales están obligadas a presentar al Instituto Nacional de Acción Mutual y poner a disposición de los socios, en la secretaría de la entidad, con diez días hábiles de anticipación a la fecha de la Asamblea, la convocatoria, orden del día y detalle completo de cualquier asunto a considerarse en la misma; en caso de tratarse de una Asamblea Ordinaria deberán agregarse a los documentos mencionados la Memoria del ejercicio, Inventario, Balance General, Cuenta de Gastos y Recursos e Informe del Órgano de Fiscalización" (artículo 19).

—"El patrimonio de las asociaciones mutuales estará constituido: a) Por las cuotas y demás aportes sociales. B) Por los bienes adquiridos y sus frutos. c) Por las contribuciones, legados y subsidios. d) Por todo otro recurso lícito" (artículo 27).

**VIII.** Es claro, en ese contexto normativo, que la finalidad de las asociaciones mutuales es netamente social y no lucrativa, asentada sobre los principios de solidaridad y de ayuda mutua.

Con ese enfoque, mediante una contribución o cuota que percibe la asociación mutual por parte de sus asociados se busca satisfacer las necesidades que inspiraron su creación.

En consecuencia, no asiste razón a la AFIP en cuanto pretende que la asociación mutual demuestre que no trasladó el IVA en los términos previstos en el artículo 81 *in fine* de la ley 11.683, pues teniendo en cuenta

la figura legal de que se trata resulta que aquélla soportó ese impuesto junto con los asociados que conforman esa organización solidaria.

**IX.** Si se tiene en cuenta que la causa promovida por una asociación mutual —como ya se dijo, es una entidad con una finalidad netamente social y sin fines de lucro—, y contrariamente a las alegaciones que formula la AFIP en su memorial, se concluye en que es aplicable el precedente "*Fundación Emprender (expte. 20.679-I)*" de la la Corte Suprema de Justicia, en cuanto allí se afirmó que "en razón de la naturaleza del sujeto que promovió las actuaciones [...] 'el empobrecimiento cabe razonablemente inferirlo del solo hecho del pago'".

**X.** La conclusión no cambia a la luz del precedente "*Asociación Mutual Carlos Mujica c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional-Comfer s/ Amparo*" del Máximo Tribunal (Fallos: 326:3142), ya que allí se examinó la estructura jurídica de las asociaciones mutuales para participar en un concurso público con el fin de obtener una licencia habilitante de una radio de frecuencia modulada.

**XI.** Por tanto, los agravios deben ser desestimados.

**XII**. La tasa pasiva promedio publicada por el BCRA es aplicable hasta el 31 de julio de 2019 (causas "*Telefónica de Argentina SA c/ ENAFIP-DGI s/dirección general impositiva*" y "*Central Puerto SA c/ ENAFIP-DGI s/dirección general impositiva*", pronunciamientos del 9 de mayo de 2019 y del 3 de septiembre de 2019, respectivamente; en igual sentido, Sala II, causa *"American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI-s/ Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 27 de abril de 2017; Sala V, causa " *Osram Argentina SA c/EN-AFIP-Resol 30/11 s /Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 15 de agosto de 2017; y Sala III, causa *" Thomas de Sudamérica SAc/ DGA s/recurso*

*directo de organismo externo "*, pronunciamiento del 12 de octubre de 2017).

A partir del 1° de agosto de 2019 debe aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, en cumplimiento de la resolución nº 598 /2019, y para los intereses devengados desde el 1º de septiembre de 2022 hasta el momento del efectivo pago, se aplica la tasa prevista en el artículo 4º de la resolución nº 559/2022 (esta sala, causas *"Grossi Gallegos, Hugo Osvaldo José c/ EN -AFIP s/ amparo ley 16.986*" e " *Industrial and Comercial Bank of China SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", pronunciamientos del 30 de julio de 2020 y del 4 de febrero de 2021, entre otros).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Desestimar los agravios formulados por la Administración Federal de Ingresos Públicos en cuanto al plano sustancial de la controversia, y admitirlos parcialmente respecto de la tasa de interés aplicable con arreglo al considerando XII. **2.** Imponer las costas a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos que resultó sustancialmente vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

*Fecha de firma: 26/12/2023*
*Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA*
*Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA*

#37698817#387771306#20231226085644834