

DICTAMEN D.A.T. 9/17
Buenos Aires, 23 de marzo de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado.
Exenciones. Prestación de servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica. Mutuales.

Sumario:

Atento al criterio sentado por el Más Alto Tribunal en el Fallo “Asociación Mutual Sancor c/A.F.I.P.-D.G.I. s/acción meramente declarativa de derecho” del 14/4/15, en el sentido de que la Ley 25.920 dispuso la aplicabilidad de las exenciones establecidas en las leyes vigentes –como lo es la prevista en el art. 29 de la Ley 20.321–, sin efectuar distingos en razón de la actividad, esta asesoría interpreta, que de encontrarse la “AA”, debidamente constituida e inscripta ante el Instituto Nacional ... –organismo que ejerce las funciones que le competen al Estado en materia de promoción, desarrollo y control de la acción ...–, la misma se hallará exenta de tributar el gravamen.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la “AA”, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta si resulta aplicable en el impuesto al valor agregado, la exención establecida en el art. 29 de la Ley de Asociaciones Mutualistas 20.321 respecto de los servicios de salud que presta y en especial, sobre el alcance del artículo sin número agregado a continuación del art. 7 de la ley del gravamen.

Señala que “... es una asociación ... sin fines de lucro cuyo único objeto es brindar servicios de asistencia médica y sanitaria a sus asociados, teniendo como principio general el fin social que persiguen las asociaciones ... cuya principal característica es el espíritu de solidaridad y ayuda recíproca”.

Aclara que se encuentra exenta en el impuesto a las ganancias conforme al art. 20 de la Ley 20.628 y que a su vez se encuentra inscripta en el impuesto al valor agregado tributando dicho impuesto por los servicios brindados a sus asociados voluntarios.

Al respecto expresa que sus dudas “... se fundamentan en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Autos ‘Asociación Mutual Sancor c/A.F.I.P.-D.G.I. s/acción meramente declarativa de derecho’ mediante el cual se estableció la aplicabilidad del art. 29 de la Ley de Asociaciones Mutualistas 20.321, estableciendo que la exención allí establecida alcanza también al I.V.A. en los servicios que presten tales entidades”.

En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../15 (SD.G. ...), la Subdirección General ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante, con la salvedad de que conforme el art. 5 inc. a) de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 la respuesta que se emita tendrá el mencionado carácter únicamente para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta.

Asimismo, corresponde dejar sentado que este servicio asesor abordará el análisis tributario requerido desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante y sin efectuar verificación alguna, la que estará a cargo del área operativa pertinente.

Expuesta la situación bajo consulta y planteadas las salvedades que anteceden, corresponde reseñar la normativa aplicable al caso.

Al respecto, cabe destacar que el art. 7, inc. h) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado exime del tributo a determinadas prestaciones o locaciones encuadradas en el art. 3, inc. e), apart. 21 de esa ley.

Puntualmente, el apart. 6 del citado inc. h) dispone la exención para “Los servicios prestados por obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incs. f), g) y m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los Colegios y Consejos Profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos”.

A su vez, el artículo incorporado sin número a continuación del mencionado art. 7 de la ley del gravamen establece que “Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica y de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos –excepto para los espectáculos comprendidos en el pto. 10, del inc. h) del primer párrafo del art. 7 y para los servicios brindados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales a sus afiliados obligatorios y por los Colegios y Consejos Profesionales y las cajas de previsión social para profesionales, a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares–, no serán de aplicación las exenciones previstas en el pto. 6, del inc. h) del primer párrafo del art. 7, ni las dispuestas por otras leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias–, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y Aseguradoras de Riesgos del Trabajo”.

“Tendrán el tratamiento previsto para los sistemas de medicina prepaga, las cuotas de asociaciones o entidades de cualquier tipo entre cuyas prestaciones se incluyan servicios de asistencia médica y/o paramédica en la proporción atribuible a dichos servicios”.

Asimismo, mediante la Ley 25.920 –publicada en el B.O. del día 9/9/04– se incorporan los siguientes párrafos al artículo precedentemente transcrito:

“Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente”.

“La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el art. 3, inc. d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inc. s) del art. 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones).”

Por otra parte, el art. 29 de la Ley 20.321 –vigente al 9/9/04– establece que “Las asociaciones mutualistas constituidas de acuerdo con las exigencias de la presente ley quedan exentas en el orden nacional, en el de la Municipalidad de la Capital Federal y en el territorio nacional de Tierra del Fuego, Antártica e Islas del Atlántico Sur, de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación con sus bienes y por sus actos”.

Reseñada la normativa atinente al tema en cuestión, cabe traer a colación la Act. Nº .../14 (DI ...) en la cual se analizó un caso de similares características al que nos ocupa, considerándose, en dicha oportunidad, necesaria la opinión de la Dirección ... dependiente de la Subdirección General ..., a efectos de que expresara si correspondía receptor o no el temperamento vertido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Asociación Mutual Sancor c/A.F.I.P.-D.G.I. s/acción meramente declarativa de derecho”, modificando –en caso afirmativo– el criterio que venía sosteniendo este organismo en diversos antecedentes, entre ellos el Dict. D.A.L. 19/05.

Cabe aclarar que en dicho dictamen la entonces Dirección ... expresó con relación a las disposiciones del gravamen anteriormente transcritas que “... para las futuras exenciones, sólo será procedente la aplicación de exenciones subjetivas, si las mismas prevén expresamente que alcanzan al impuesto al valor agregado, en tanto que, las exenciones provenientes de las leyes genéricas vigentes al 9 de setiembre de 2004, fecha de publicación en el B.O. de la Ley 25.920, prevalecen sobre las normas de la ley de impuesto al valor agregado, con excepción de las concernientes a los hechos imposables que expresamente prevé la redacción actual del primer párrafo del artículo sin número agregado a continuación del art. 7 de la ley del gravamen, las que se encontrarán alcanzadas sin tener en cuenta el sujeto que las brinda”.

Ahora bien, en virtud de la intervención solicitada por esta asesoría fundada en el temperamento vertido por la Corte Suprema de Justicia en el citado fallo “Asociación Mutual Sancor c/A.F.I.P.”, invocado también en los presentes actuados, la Dirección ... se expidió al respecto en la Actuación Nº .../16 (DI ...), conformada por Nota Nº .../16 (SD.G. ...), resultando sus consideraciones de total aplicación al caso que nos ocupa.

Así la citada Dirección, luego de reseñar también la normativa y los antecedentes administrativos y jurisprudenciales atinentes al caso, indicó que el Más Alto Tribunal ha puesto fin a la discusión, expresando en el fallo aludido que “17) ... de un análisis gramatical de los textos referidos, surge que es incorrecta la afirmación del ‘a quo’ relativa a que, en virtud del empleo de los vocablos ‘sin perjuicio’ al comienzo del aludido tercer párrafo, las previsiones de la Ley 25.920, se refieren a cualquier otra actividad que no sea la prestación de servicios médicos”.

“Ello por cuanto resulta de una errónea interpretación del destinatario de esa expresión. En efecto, ese tercer párrafo (primero de la Ley 25.920) ... nada está diciendo de la permanencia de las exenciones vigentes (lo cual recién mencionará en el cuarto párrafo), con lo cual mal puede

entenderse que el legislador está efectuando, de ese modo, una excepción a la salvedad que solo introducirá en el párrafo siguiente ...”.

Agregó el área ... que, al analizar la previsión del último párrafo del artículo sin número agregado a continuación del art. 7 de la ley del gravamen, la Corte sostuvo que el mismo “... no genera dudas a su interpretación. Allí se establece una excepción a la ‘limitación establecida en el párrafo anterior’ –el tercero–, disponiéndose que esta última ‘no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional (ver primer párrafo artículo sin número incorporado a continuación del 7) se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el art. 3, inc.d) de la Ley 16.656 que fuera incorporada como inc. s) del art. 19 de la Ley 11.682, esto es, al 9 de setiembre de 2004” –cfr. Considerando 17, anteúltimo párrafo–.

Puntualizando que “19. ... toda vez que la Ley 25.920 dispuso la aplicabilidad de las exenciones establecidas en las leyes entonces vigentes –como lo es la prevista en el art. 29 de la Ley 20.321– y no efectúa distingos en razón de la actividad, corresponde concluir que la exención establecida por el citado art. 29 para las asociaciones mutuales alcanza también al I.V.A. en los servicios de salud que prestan tales entidades”.

En ese orden, el mencionado servicio ... señaló que “... más allá que como bien resalta la Dirección preinterviniente, no existe al día de la fecha una norma general por medio de la cual se instruya a todas las áreas del organismo fiscal a acatar el fallo precedentemente referenciado, lo cierto es que la Procuración del Tesoro de la Nación ha expresado que ‘La jerarquía de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho y la necesaria armonía con el comportamiento de los distintos órganos del Estado son factores que determinan, en principio, que la Administración se atenga a la orientación que sustente la Corte en el ámbito jurisdiccional (conf. Dict. 179:13; 193:253; 195:89; 234:89; 235:393; 260:30)’ –cfr. Dict. 278:177–; así como también que ‘Si existe jurisprudencia reiterada favorable a los reclamos de los interesados, no parece razonable ni práctico insistir en la negativa administrativa de tales reclamos, ya que ello mueve a los reclamantes a acudir a la Justicia, con el consiguiente acrecentamiento de gastos y honorarios y del dispendio de la actividad jurisdiccional, que conspira contra la eficiencia del Estado’ –cfr. Dict. 190:41; 198:86; 237:438; 270:214, entre otros–”.

Por lo expuesto, en la Res. Nº .../17 (SD.G. ...) se sostuvo que “... atento al criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ‘Asociación Mutual Sancor c/A.F.I.P.-D.G.I. s/acción meramente declarativa de derecho’ del 14/4/15, en el sentido de que la Ley 25.920 dispuso la aplicabilidad de las exenciones establecidas en las leyes vigentes –como lo es la prevista en el art. 29 de la Ley 20.321–, sin efectuar distingos en razón de la actividad, las operaciones por las cuales consulta, incluida la prestación de servicios de salud, se hallarán eximidas del impuesto al valor agregado en virtud de la franquicia consagrada por el citado art. 29 de la Ley de Asociaciones Mutuales”.

Consecuentemente, esta asesoría interpreta, que de encontrarse la Asociación ..., debidamente constituida e inscripta ante el Instituto Nacional ... –organismo que ejerce las funciones que le competen al Estado en materia de promoción, desarrollo y control de la acción ...–, la misma se hallará exenta de tributar el gravamen.

Referencias normativas:

- [Ley 20.321](#)
- [Ley 25.920](#)