

[Gestión Educativa SA \(TF 18587-i\) c/ DGI](#)

Voces: [TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN](#) - [PLANES DE ESTUDIO](#) - [HECHO IMPONIBLE](#) - [AFIP DGI](#) - [DETERMINACIÓN IMPOSITIVA DE OFICIO](#) - [EXENCIONES TRIBUTARIAS](#) - [IMPUESTO AL VALOR AGREGADO](#) - [EDUCACIÓN](#) - [EDUCACION](#) - [PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA](#) - [ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES PRIVADOS](#) - [PROFESORES PARTICULARES](#)

Partes: Gestión Educativa SA (TF 18587-i) c/ DGI s/

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

Sala/Juzgado: V

Fecha: 12-sep-2006

Cita: MJ-JU-M-9259-AR | MJJ9259 | MJJ9259

Sumario:

1.-La exención ocupa una función en el momento mismo de la configuración del hecho imponible, se establece para una construcción más precisa de él; conforme ello, resulta necesario que el sujeto pasivo haya realizado el presupuesto de hecho del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria para que el hecho exento despliegue todos sus efectos.

2.-Las normas que configuran exenciones no son orientadoras o didácticas, sino que constituyen preceptos dotados de eficacia singular, que enervan respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo.

3.-Se debe diferenciar las exenciones respecto a otros institutos (como se, los supuestos de no - sujeción, ya sea en el plano real o normativo), en virtud que en éstos, no se configura el hecho imponible, sino que el legislador en forma didáctica emite disposiciones para evitar confusión; en función de ello, la exención se da en el momento contemporáneo a la configuración del hecho imponible, es parte de éste, mientras la norma que establece una no - sujeción, en nada participa de la estructura del hecho imponible, aunque ambas en la práctica suelen confundirse.

4.-Las exenciones se establecen por normas fundadas en razones ajenas al fundamento del impuesto y no hacen nacer a la obligación tributaria, sólo prevén circunstancias objetivas o subjetivas respecto del sujeto pasivo que no están condicionadas a la realización de una actividad ni respecto a coordenadas espaciales o temporales.

5.-No es pertinente establecer si probó la actora —quien brinda clases de apoyo a título particular siguiendo los programas curriculares de la educación general básica (E.G.B.) para el idioma inglés, asignatura obligatoria en los tres (3) ciclos de la educación— que su plan se ajusta al oficial, en la medida en que esa cuestión no resultó controvertida porque la demandada misma reconoce la correspondencia entre las clases y los planes oficiales.

6.-El punto crucial que introduce la demandada, y que debe ser rechazado, es el requisito del reconocimiento oficial ; por cuanto ello no constituye un requisito para la procedencia de la exención del segundo párrafo del artículo 7º, punto 3) de la ley de I.V.A.; es que, si el legislador hubiese querido exigir que las clases dictadas a título particular fueran reconocidas oficialmente, así expresamente lo habría consignado en la norma citada.

7.-Conforme los requisitos establecidos en el art. 7, punto 3) de la ley de I.V.A. para la procedencia de la exención, no se requiere que las clases cumplan con determinadas características (que no sean los que dispone la norma exentiva) o que tengan reconocimiento o aprobación oficial; sólo deben ser dictadas a título particular, respecto a materias incluidas en los planes de enseñanza oficial cuyo desarrollo responda a ellos y que las clases se dicten fuera de los establecimientos oficiales y con independencia de ellos; tales extremos no estuvieron en discusión en el caso de autos, en el sentido que la actora cumplió con esos requisitos, no pudiendo admitirse la inclusión por vía de interpretación, de otros presupuestos que la norma no contiene.

Fallo:

Buenos Aires, 12 de septiembre de 2006.

Y VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que por decisorio de fs. 119/122 y vta., el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la resolución DV RRMP Nº 99/00 en cuanto determinó impuesto y liquidó accesorio, con costas. Asimismo, confirmó la multa aplicada reduciendo la graduación al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con costas.

Que, contra tal decisorio la actora a fs. 126 y expresó agravios a fs. 191/203, los que fueron contestados por su contraria a fs. 208/211.

II.- Que, en esencia se agravia la recurrente respecto a que ha cumplido con la totalidad de los requisitos exigidos para que se la encuadre en la exención prevista en el artículo 7º inc. h), ap. 3 de la ley del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, se queja del rigorismo formal en la valoración de la prueba efectuada por el inferior, como también por el apartamiento en materia de interpretación de normas que acuerdan exenciones tributarias.

Que, la demandada al contestar los agravios, aduce que la actora no ha acreditado que se encuentra en condiciones para que proceda la exención, toda vez que no se configuró una denegación de pruebas por parte del Tribunal Fiscal, sino que la actora omitió producirla.

En cuanto a la multa impuesta, afirma que la actora no ha probado la existencia de un error excusable a los fines de eximirse de sanción.

III.- Que, el artículo 7, inciso h) punto 3 de la Ley de I.V.A. establece: "Los servicios por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos

a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de postgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos. La **exención** dispuesta en este punto, también comprende:"a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos y b) a las guarderías y jardines materno - infantiles".

IV.- Que, previo a toda consideración, cabe señalar que esta Sala ha resuelto con antelación causas sustancialmente análogas a la presente; Conf. "Alba Angélica Invernizzi c/ DGI" Sent. del 2 de mayo de 2002", "Flip S.A. (TF 18534-I) c/ DGI" Nº 52.030/03, Sentencia del 6 de junio de 2005. En ellas, se resolvió esencialmente, que la norma que prevé la **exención**: ".no abarca cursos sin la respectiva aprobación oficial, pues de prosperar la postura de la actora, en el sentido de relacionar sus cursos con la materia o el programa oficial, en la práctica la **exención** resultaría desvirtuada ya que no existe establecimiento oficial alguno donde no se dicte o enseñe la materia en cuestión".

Que, desde ya cabe adelantar, que un nuevo análisis de la cuestión permite apartarse de las conclusiones vertidas en los precedentes citados; ello así, por las razones que a continuación se detallarán.

V.- Como punto de partida, corresponde precisar algunas reflexiones en cuanto a las **exenciones** se refiere:

a)la **exención**, ocupa una función en el momento mismo de la configuración del hecho imponible, se establece para una construcción más precisa de él.Conforme ello, resulta necesario que el sujeto pasivo haya realizado el presupuesto de hecho del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria para que el hecho exento despliegue todos sus efectos.

b)las normas que configuran **exenciones** no son orientadoras o didácticas, sino que constituyen preceptos dotados de eficacia singular, que enervan respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo.

c)se debe diferenciar las **exenciones** respecto a otros institutos (como se, los supuestos de no - sujeción, ya sea en el plano real o normativo), en virtud que en éstos, no se configura el hecho imponible, sino que el legislador en forma didáctica emite disposiciones para evitar confusión. En función de ello, - como se evidencia - la **exención** se da en el momento contemporáneo a la configuración del hecho imponible, es parte de éste; mientras la norma que establece una no - sujeción, en nada participa de la estructura del hecho imponible, aunque ambas en la práctica suelen confundirse.

d)las **exenciones** se establecen por normas fundadas en razones ajenas al fundamento del impuesto y no hacen nacer a la obligación tributaria, sólo prevén circunstancias objetivas o subjetivas respecto del sujeto pasivo que no están condicionadas a la realización de una actividad ni respecto a coordenadas espaciales o temporales.

Que, sentado lo expuesto, la cuestión a resolver radica en determinar si Gestión Educativa S.A. se encuentra exenta frente al impuesto al valor agregado, esto es, si encuadra en la hipótesis en el artículo 7 inciso h) punto 3 transcripto en el considerando III.

A tales efectos, cabe destacar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Delphian S.A. c/ D.G.I." (ver fs. 225/235) donde si bien no se analizó exactamente el supuesto bajo examen, sí se examinó el inciso b) del artículo 7 inciso h) punto 3.

En efecto, el Máximo Tribunal - adhiriendo a lo dictaminado por el Sr.Procurador General de la Nación - entendió: ".considero que la falta de especificación en tales términos ("jardines de infantes para niños de 3, 4 y 5 años") no puede ser óbice para el reconocimiento de la prerrogativa pues, no es doctrina legal del Tribunal, que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528). Por tales razones, en mi entender, el servicio de jardín de infantes para niños de 3, y 5 años prestado por la actora durante los períodos de la litis se encuentra comprendido dentro de la expresión guarderías y jardines materno infantiles".

En forma coincidente, en una causa análoga "Colegio Victoria S.A.: s/ Apelación I.V.A." se concluyó en igual sentido invocando los fundamentos esbozados en "Delphian S.A..".

Que, los precedentes mencionados, resultan relevantes en la medida que postulan un criterio de mayor amplitud cuando se requiere interpretar la ley y su espíritu, sin ceñirse rigurosamente a la literalidad de su texto - cuando las circunstancias lo requieran - y por ello, priorizar una interpretación armónica que prevea la juridicidad y razonabilidad. A lo que debe agregarse, la intención del legislador que muchas veces resulta trascendente para clarificar la situación fáctica.

VI.- Que, conforme lo dicho en el considerando precedente, cabe destacar la actividad que desarrolla la actora, Gestión educativa S.A. brinda clases de apoyo a título particular siguiendo los programas curriculares de la educación general básica (E.G.B.) para el idioma inglés, asignatura obligatorio en los tres (3) ciclos de la educación. Tales clases, no tienen control estatal, ni contralor oficial, ni los programas son aprobados por el Estado Provincial, tampoco se trata de cursos completos cuya finalización impliquen el otorgamiento de un título o reconocimiento oficial para el alumno.

Ahora bien, a efectos de clarificar la cuestión a resolver, cabe desdoblar la norma exentiva en dos partes (sólo a fines didácticos); la primera, se refiere a los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales. La segunda (más precisamente, el inciso a), que por cierto es la que interesa en el sub examine, requiere para desplegar sus efectos, que se cumplan los siguientes requisitos:

1)que se trate de clases dictadas a título particular, 2) que se trate de materia incluida en el plan de enseñanza oficial. 3) que el desarrollo de la materia responda a dichos planes 4) que las clases se dicten fuera de los establecimientos oficiales y con independencia de ellos.

Que, en cuanto a este punto se refiere, el Tribunal Fiscal entendió que la recurrente ".desarrolla dos actividades empresariales distintas.también dicta cursos de informática (con títulos oficiales según lo consignado por la Dirección de Enseñanza de Gestión Privada Subsecretaría de Educación de la Provincia de Buenos Aires. y complementariamente, en forma extra programática, cursos de idioma inglés. Estos últimos resultan cursos de capacitación, sin contralor oficial." (Ver considerando IV fs. 121). Y continúa:"Que, entonces, respecto del último párrafo del artículo exentivo, el cual está referido a las clases brindadas a título particular, cabe precisar diversos requisitos provenientes de la propia letra de la ley, de la que no cabe prescindir si no media declaración de inconstitucionalidad. cabe destacar que estos requisitos deben reunirse

conjuntamente y en su totalidad para gozar de la **exención.en** efecto, no se trata ya en este caso de otorgar a la norma exentiva un alcance interpretativo restrictivo o amplio, sino que, por el contrario, se trata de que el contribuyente acredite debida y suficientemente los cuatro extremos fácticos señalados por el 2º párrafo del artículo desgravatorio en cuestión que se reseñaron con anterioridad (resultando ello, una clara circunstancia de hecho y prueba), lo que aquí no ha acontecido con las constancias que el apelante ha arrimado a las actuaciones. (Ver fs. 121 vta. y fs. 122).

VII.- Que, a criterio de este Tribunal, en la presente causa no se trata de que la actora pruebe fehacientemente que los cursos respondan a los planes oficiales, mas allá de que eso sí sea pertinente para que proceda la **exención** en el caso que la Administración fiscal considere que no cumplen con los requisitos indicados en el considerando anterior.

O, en otros términos, lo que aquí se discute es a) si se necesita "reconocimiento oficial" para que opere la **exención** (como oportunamente lo resolvió esta Sala) o b) las características deben reunir las "clases particulares".

En efecto, en la resolución 99/00 se determinó que la actora no estaba incluida en el segundo párrafo del artículo 7º punto 3) toda vez que los servicios que presta no se brindan como "clases de apoyo" sobre cualquier materia incluida en los planes oficiales (ver fs.27 de la resolución 99/00 - actuaciones administrativas -).

Que, de seguirse tal criterio, claramente desvirtúa el propósito de la norma; ello habida cuenta que se pretende incluir un requisito que no prevé la norma.

Así, la demandada asigna un alcance específico a lo que se denomina clases particulares, concluyendo en que las mismas deben responder a programas de las materias incorporadas a la enseñanza oficial y que ".debe estar sometidos a tributación porque su objetivo no es el de brindar clases de apoyo" (Ver fs. 28 de la resolución 99/00 - actuaciones administrativas -).

La norma resulta clara en este aspecto, no determina cómo deben configurarse las clases particulares, sino que ellas deben precisamente dictarse a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial y que ese desarrollo responda a ellos, impartiendo las mismas fuera de los establecimientos oficiales y con independencia de ellos.

Por tales razones, no es pertinente establecer si probó la actora que su plan se ajusta al oficial (o no realizó el esfuerzo probatorio suficiente - como sugiere el Tribunal Fiscal), en la medida en que sea cuestión no resultó controvertida porque la demandada misma reconoce la correspondencia entre las clases y los planes oficiales. (Ver fs. 28 de la resolución 99/00 de las actuaciones administrativas).

El punto crucial que introduce la demandada, y que debe ser rechazado, es el requisito del "reconocimiento oficial". Ello puede advertirse en su contestación al recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal cuando afirma: ".más allá de lo alegado por la actora, y según las propias palabras de su contador, no posee reconocimiento oficial, es decir, queda fuera del ámbito del Centro de Formación Profesional y, por lo tanto, también cae fuera de la **exención** que dispone la norma. En efecto, el dispositivo legal parcialmente transcrito resulta perfectamente claro en sus requisitos; en virtud de ello, y siendo que la actividad mencionada en segundo término no responde a los mismos. esto es, la carencia de reconocimiento oficial de la actividad particular desarrollada por la firma, es reconocida por la propia actora quien pretende acceder a una **exención** que resulta a todas luces improcedente en su caso a través de una forzada interpretación de las normas aplicables." (Ver fs. 70 vta.).

Aquí es donde yerra la demandada. No constituye un requisito para la procedencia de la **exención** del segundo párrafo del artículo 7º, punto 3) de la ley de I.V.A. el "reconocimiento oficial"; con lo cual, la interpretación aludida se aparta de la letra de la ley sin justificación alguna.


Si el legislador hubiese querido exigir que las clases dictadas a título particular fueran reconocidas oficialmente, así expresamente lo habría consignado en la norma citada. En efecto y aquí es donde el nuevo análisis de la cuestión lleva a tal conclusión, contrariamente a lo sostenido en los precedentes "Flip" y "Alba Angélica Invernizzi".

Por tales razones y conforme los requisitos enunciados para la procedencia de la **exención**, no se requiere que las clases cumplan con determinadas características (que no sean los que dispone la norma exentiva) o que tengan reconocimiento o aprobación oficial. Sólo - se reitera - deben ser dictadas a título particular, respecto a materias incluidas en los planes de enseñanza oficial cuyo desarrollo responda a ellos y que las clases se dicten fuera de los establecimientos oficiales y con independencia de ellos.

Tales extremos no estuvieron en discusión en el caso de autos, en el sentido que la actora cumplió con esos requisitos; pero no puede admitirse la inclusión por vía de interpretación, de otros presupuestos que la norma no contiene.

A mayor abundamiento, resultan trascendentes los debates parlamentarios que precedieron al dictado de la norma en cuestión y que fueron traídos a colación por el Procurador General de la Nación en la causa citada "Delphian S.A." en el sentido de favorecer a los servicios educativos de cualquier naturaleza.

Que, habida cuenta lo manifestado hasta aquí, corresponde revocar el decisorio apelado, dejando sin efecto la multa aplicada y por lógica consecuencia, dejar sin efecto la resolución DV RRMO Nº 99/00.

Se deja constancia que se encuentra vacante una de las vocalías de esta sala (arg. art. 68 del C.P.C.C.N.) .

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Pablo Gallegos Fedriani

Jorge Eduardo Morán

ESTEBAN C. FURNARI

Secretario de Cámara