



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La actividad educativa y los impuestos a los consumos

Liendo, Juan Cruz

2000

Cita APA: Liendo, J. (2000). La actividad educativa y los impuestos a los consumos. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0025

Col- 15.02/0189
(Inscripción)

CATALOGADO

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Posgrado de Especialización en Tributación

Trabajo Final - Tesina

"La actividad educativa y los impuestos a los consumos"

Autor: Juan Cruz Liendo

D.N.I: 23.473.009

Tutor: Dr. Alejandro Casali

Prof. Dr. Alejandro Casali
C.A.A.
2010

ÍNDICE.

Índice	página 2
<u>I) Introducción.</u>	página 3
<u>II) La educación y los impuestos al consumo.</u>	
II.1) Importancia de la educación en la sociedad.	página 4
II.2) Prestación del servicio educativo. Reconocimiento de su importancia a nivel jurídico y económico.	página 6
II.3) Los impuestos generales al consumo y la educación.	página 10
II.4) El impuesto al valor agregado y sus exenciones. Su distinción como puras e impuras.	página 13
<u>III) Las exenciones en el I.V.A. a los servicios educativos. El caso argentino.</u>	
III.1) Gravabilidad del servicio.	página 16
III.2) Exenciones subjetivas dentro de los servicios educativos.	
a) Estado.	página 17
b) Leyes especiales.	página 18
c) Otras instituciones.	página 20
III.3) Exenciones a los servicios educativos propiamente dichos.	
a) Institutos incorporados a la enseñanza oficial, cursos de posgrado y prestaciones accesorias.	página 22
b) Clases a título particular.	página 28
c) Guarderías, jardines materno-infantiles y jardines de infantes.	pag. 36
d) Enseñanza a discapacitados y servicios conexos.	página 39
e) Tratamiento de accesorios al servicio educativo. Intereses, otros servicios y venta de cosas muebles.	página 40
f) El Monotributo y las exenciones a la educación en el I.V.A.	página 41
g) El régimen promocional de educación técnica de la ley 22.317.	pag. 42
<u>IV) Legislación Comparada.</u>	página 43
<u>V) El impuesto sobre los ingresos brutos y las exenciones a la educación.</u>	
V.1) Gravabilidad del servicio.	página 47
V.2) Exenciones subjetivas dentro de los servicios educativos.	página 49
a) Estado.	página 50
b) Entidades de beneficencia.	página 50
V.3) Exenciones a los servicios educativos propiamente dichos.	
a) Institutos privados de enseñanza.	página 52
b) Clases particulares.	página 54
c) Otros tipos de enseñanza.	página 55
<u>VI) Conclusiones. Propuesta de cambio a la legislación vigente en Argentina.</u>	página 56
<u>VII) Bibliografía.</u>	página 60

I) INTRODUCCIÓN.

La importancia de la educación en las sociedades modernas es reconocida universalmente. La relevancia de una correcta imposición (que alcance de forma adecuada la capacidad contributiva de los individuos) también lo es.

Partiendo de esas dos premisas básicas, el propósito del presente trabajo será determinar cual es la mejor manera de conjugar ambas ideas teniendo en cuenta la gravabilidad de los servicios educativos por los tributos generales a los consumos vigentes en nuestro país, siendo ellos el impuesto al valor agregado a nivel nacional y el gravamen sobre los ingresos brutos a nivel jurisdiccional.

La esencia económica de los impuestos al consumo los hace casi con seguridad trasladables a los consumidores, que en el caso específico de la actividad que aquí se analiza, son los alumnos. El encuentro entre la educación y la recaudación, ha hecho que el legislador deba optar entre ellas para decidir cual se debe privilegiar, siendo ambas objetivos principales del Estado.

Con la atención centrada en ese problema, en esta tesina se abordarán los siguientes puntos:

En primer término se analizará brevemente cual es la relación del Estado y los servicios educativos, describiéndose la importancia de la instrucción, la prestación de ella a través de los servicios públicos y privados y las consecuencias de la introducción de los impuestos a los consumos en el sistema descripto.

A continuación se estudiará la legislación vigente en nuestro país respecto de los tributos mencionados y la educación, determinándose la gravabilidad de tales servicios y las correlativas exenciones que presentan nuestras leyes. Se apreciarán especialmente las opiniones doctrinarias y jurisprudenciales respecto de los puntos conflictivos existentes.

Asimismo, describiremos legislación comparada respecto del impuesto al valor agregado. Se tomarán los casos más relevantes para nuestro trabajo, marcándose las diferencias y similitudes con el ordenamiento vigente en la República Argentina.

Continuaremos analizando aquellos regímenes especiales que pretenden fomentar la actividad educativa desde el punto de vista de su posible incidencia en los gravámenes estudiados.

Finalmente, y en base al estudio efectuado, se presentarán las conclusiones del mismo, enfocadas en un posible cambio a la legislación argentina respecto del tema, con el propósito de hacer más justo, claro y completo al sistema tributario en este punto.

Si la propuesta presentada es consistente, el objetivo de la tesina estará felizmente cumplido, sobre todo en lo que respecta a las aspiraciones de su autor. Comencemos ahora a desandar el esquema de trabajo presentado.

II) LA EDUCACIÓN Y LOS IMPUESTOS AL CONSUMO.

II.1) Importancia de la educación en la sociedad.

Antes de comenzar nuestro análisis exclusivamente orientado a la conjunción entre los servicios educativos y la imposición, resulta necesario dedicar unas breves palabras al rol que cumple la instrucción en la sociedad.

No descubriremos nada nuevo si decimos que dicho rol es de vital importancia. Desde el inicio de las civilizaciones el conocimiento ha sido el motor principal del progreso de la especie humana. La transmisión del mismo a las futuras generaciones desde tiempos inmemoriales nos ha permitido arribar al actual presente, donde los países desarrollados basan gran parte de su potencial en el manejo del conocimiento y la información.

Es indudable que la ilustración está íntimamente relacionada con la riqueza de los pueblos, tanto económica como moral o política. La difusión de las artes, técnicas, tecnologías y ciencias conllevan a un seguro aumento en el bienestar de la gente.

Es por ello que una de las principales funciones del Estado, tanto en los tiempos antiguos como en los modernos, ha sido asegurar el acceso al conocimiento a

la mayor cantidad de habitantes. Esta función podrá cumplirse con mayor o menor éxito, pero nadie duda de su capital importancia.

Grandes pensadores de todas las épocas dan cuenta de ello. A mero título de ejemplo:

Aristóteles¹ nos enseña que *"el conocimiento es lo primero que el hombre desea por naturaleza"* y su maestro **Platón**² que *"la educación es el cuidado del alma"*.

En tiempos contemporáneos encontramos también diversas voces que resaltan la preminencia del conocimiento. Así, la Constitución de la **UNESCO** (Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura) establece en su preámbulo que *"la amplia difusión de la cultura y la educación de la humanidad para la justicia, la libertad y la paz son indispensables a la dignidad del hombre y constituyen un deber sagrado que todas las naciones han de cumplir con un espíritu de responsabilidad y de ayuda mutua"*.

El filósofo e historiador **Jaeger**³ afirma que *"todo pueblo que alcanza un cierto grado de desarrollo se halla naturalmente inclinado a practicar la educación. La educación es el principio mediante el cual la comunidad humana conserva y transmite su peculiaridad física y espiritual"*.

Por su parte, los economistas **Samuelson y Nordhaus**⁴ incluyen entre las causas de la pobreza a las diferencias de educación y formación. Son elocuentes al expresar: *"la educación, el cambio tecnológico y otros factores constituyen la mitad del crecimiento del PNB total"*, en detrimento de la simple inyección de capital.

El actual rector de la Universidad de Buenos Aires ha escrito recientemente que *"no es necesario abundar en datos para demostrar que, en la sociedad actual y, sin*

¹ Aristóteles, "Metafísica"- A.3, Clásicos Jackson, Volumen III, Buenos Aires, 1956.

² Platón, "Diálogos-Laques", 185e, "Historia de la filosofía griega", Tomo IV, Editorial Gredos, Madrid, 1990, página 135.

³ Jaeger, Werner, "Paideia: los ideales de la cultura griega", página 3, Fondo de Cultura Económica, México, 1957.

⁴ Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D., "Economía", 13a. edición, páginas 936, 937 y 1003 (en esta última, Cuadro 36-1, titulado "La educación y los avances del saber superan al capital en su contribución al crecimiento económico"), Mc Graw Hill, 1993.

duda, en la del futuro, el nivel educativo de las personas representa un factor fundamental para su posibilidad de insertarse en el mundo de la producción⁵

Recientemente se han dado a conocer los resultados de un estudio conjunto realizado por la **UNESCO** y la **OCDE**⁶ que lapidariamente concluyen: "la investigación permitió establecer que cuando aumenta el nivel general de escolaridad de la población sube también, correlativamente, la tasa de crecimiento económico a largo plazo. (...) De los resultados obtenidos surge con nitidez la certeza de que la educación es un bien altamente rentable. (...) Por cada año en que aumenta el nivel general de escolaridad de una sociedad se produce una suba del 3,7 por ciento en la tasa de crecimiento económico a largo plazo. (...) El estudio de la Unesco y de la OCDE advierte que los países emergentes deberán realizar inversiones adicionales en educación si realmente aspiran a estrechar la brecha que los separa de las sociedades desarrolladas".

Como podemos observar, la instrucción constituye un valor esencial para el elevamiento del espíritu del hombre, y, a su vez, conlleva un eminente fin de progreso material al configurar una de las principales herramientas contra la pobreza y el subdesarrollo.

En la actualidad la ampliísima masa de información existente obliga al individuo a recibir educación desde su más tierna infancia hasta la ancianidad. Quien quede excluido de la misma encontrará serias dificultades para satisfacer sus necesidades en el mundo de hoy. De allí la prioridad con que el Estado debe encarar esta función para conseguir el desarrollo de sus ciudadanos.

II.2) Prestación del servicio educativo. Reconocimiento de su importancia a nivel jurídico y económico.

Como expusimos anteriormente, el ser humano aprende desde su nacimiento hasta su muerte. La adquisición de conocimientos adquiere múltiples formas: enseñanza familiar, escolar, lecturas, propias experiencias, etc. De todas ellas, aquí

⁵ Guillermo Jaim Etcheverry, "La tragedia educativa", página 35, Décima reimpresión, Fondo de Cultura Económica, Bs.As., 2001.

⁶ "El saber, motor de la economía", editorial del diario La Nación del día 02-03-2003, página 28.

nos interesa definir al "servicio educativo" como aquella enseñanza que es impartida a través de *clases*, por un *profesor* a sus *alumnos*. Es decir, donde exista una actividad organizada al logro efectivo del aprendizaje, y no donde éste surge de manera casual o espontánea.

Se limitará el análisis, entonces, a la prestación de tales "servicios educativos", en concordancia con los hechos imponible del I.V.A. e Ingresos Brutos que, en principio, los incluyen dentro de sus ámbitos de gravabilidad, como veremos más adelante.

Por lo tanto, consideramos al servicio educativo como la transmisión sistemática y ordenada de conocimientos. Hemos resaltado anteriormente los términos *clases*, *profesor* y *alumnos*, porque los mismos deberían entenderse en su concepción más amplia posible. Por ejemplo, en el dictado de cursos por correspondencia no estaremos en presencia de *clases* propiamente dichas, pero es indudable que en esa actividad se presta un servicio educativo.

Hecha esta aclaración, la primera observación que merece destacarse es que impartir educación es una función inherente al Estado, que tiene a su cargo lograr el mayor acceso posible de la población a esta necesidad humana básica.

Samuelson y Nordhaus⁷ nos aclaran (incluyendo al servicio educativo entre los llamados "bienes públicos") que "las empresas privadas no suministran estos bienes públicos, porque sus beneficios se dispersan tanto entre la población que ninguna empresa o consumidor tiene incentivos económicos para suministrarlos. Dado que generalmente son insuficientes los bienes públicos que suministran las empresas privadas, el Estado debe intervenir para suministrarlos".

Si así no fuera, sólo accederían a la educación quienes pudieran pagar por ello. Los prestigiosos autores citados recaen la función redistributiva de la imposición a través del otorgamiento de estos "bienes públicos" cuando concluyen "sólo compramos una hamburguesa o un jersey de lana si queremos uno; sin embargo, debemos pagar la parte que nos corresponde de los impuestos utilizados para financiar la defensa, la

7 Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D., ob.cit., página 53.

*investigación espacial y la educación pública incluso aunque no nos interesen nada esas actividades”.*⁸

Esta verdad económica se ha traducido en una verdad jurídica en todos los ordenamientos mundiales. Nuestro país es un buen ejemplo de ello. Diversas normas consignan la importancia de la educación:

“El Estado nacional, las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, garantizan el acceso a la educación en todos los ciclos, niveles y regímenes especiales, a toda la población, mediante la creación, sostenimiento, autorización y supervisión de los servicios necesarios, con la participación de la familia, la comunidad, sus organizaciones y la iniciativa privada” (artículo 3º de la ley 24.195, conocida como “Ley Federal de Educación”).

“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio: (...) de enseñar y aprender” (artículo 14º de nuestra Constitución Nacional).

“Es deber del hombre ejercer, mantener y estimular por todos los medios a su alcance la cultura, porque la cultura es la máxima expresión social e histórica del espíritu” (Preámbulo de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, conocida como “Pacto de San José de Costa Rica”, con jerarquía constitucional en virtud de lo dispuesto en el artículo 75º, inciso 22) de nuestra Carta Magna).

“Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la educación. Conviene en que la educación debe orientarse hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad, y debe fortalecer el respeto por los derechos humanos y las libertades fundamentales” (artículo 13 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, con jerarquía constitucional en virtud de lo dispuesto en el artículo 75º, inciso 22) de nuestra Carta Magna).

8 Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D., ob.cit., página 54.

Las normas jurídicas transcritas nos muestran la existencia de una "conciencia" social respecto de la importancia de difundir al máximo la enseñanza. Esta conciencia se ve reflejada en la opinión de diversos estudiosos del tema respecto de la difícil situación por la que atraviesa la actividad educativa en nuestro país, sobre todo a nivel estatal:

Jaim Etcheverry⁹ nos ilustra sosteniendo que "...vivimos rodeados de señales que demuestran de manera inequívoca que la nuestra es una "sociedad contra el conocimiento", de acuerdo con la acertada expresión que Augusto Pérez Lindo fundamenta en una cuidadosa argumentación" (...) "Eso fue advertido con claridad por nuestros antecesores, como Sarmiento, Mitre, Avellaneda, quienes sostenían que la educación constituye el elemento esencial para constituir una nación, la argamasa fundamental para asegurar la cohesión social"

El ex investigador del Conicet **Enrique Belocopitow**¹⁰ claramente establece que "hoy se acepta que en la competencia económica internacional tiene más valor el conocimiento científico que los recursos naturales o la mano de obra barata. Está a la vista el poder que adquieren los países, cuando dicha competitividad se apoya en la alianza cada vez más estrecha de ciencia, tecnología y producción", abogando, en su enjundioso artículo, por el desarrollo de estudios de investigación científica en Argentina.

Por último, el economista **Pablo Neumeyer**¹¹, director del Departamento de Economía de la Universidad Torcuato Di Tella, sostiene que "en una economía de mercado la remuneración de los trabajadores depende de su productividad, la que está determinada por el capital físico del que disponen y por su capital humano. Este último depende de la salud y el nivel de educación de la población. En esta dimensión la situación social del país es dramática. Sino invertimos inmediatamente la tendencia actual, todo indica que la futura fuerza de trabajo será menos sana y educada que la de hoy".

⁹ Guillermo Jaim Etcheverry, ob. cit., páginas 7 y 210.

¹⁰ Belocopitow, Enrique, "Cómo crear una argentina competitiva", artículo publicado en el diario La Nación del día 19 de mayo de 2002, suplemento "Enfoques", página 5.

¹¹ Neumeyer, Pablo Andrés, "Una prioridad olvidada", artículo publicado en el diario Clarín del día 10 de noviembre de 2002, suplemento "Económico", página 28.

Resulta claro, entonces, que el Estado debe asegurar la prestación del servicio educativo a toda la población, ya sea por sus propios medios o facilitando el ejercicio de esta actividad por medios privados idóneos, sin perder la función de control que le es inherente.

A continuación, y en base a estos principios rectores, analizaremos el tratamiento de esta actividad en los impuestos generales a los consumos.

II.3) Los impuestos generales al consumo y la educación.

Sabemos que los tributos se dividen en tasas, contribuciones especiales e impuestos, y que estos últimos alcanzan manifestaciones de capacidad contributiva que afectan a la renta, el ahorro y el consumo de los contribuyentes.

Dentro de los impuestos al consumo, a su vez, encontramos diversas subdivisiones. En primer término, tenemos los que gravan ciertos consumos específicos, que no son objeto de este trabajo ya que la educación nunca es objeto de los mismos. En segundo lugar, existen los impuestos generales al consumo, que son aquellos con hecho imponible amplio y solamente algunas excepciones legalmente estipuladas.

A su vez, estos últimos se clasifican en impuestos de etapa única (industrial, mayorista o minorista) o múltiple. Los primeros no se estudiarán aquí ya que el I.V.A. e Ingresos Brutos son gabeas que afectan a las tres etapas económicas.

El impuesto sobre los Ingresos Brutos que rige en nuestro país es un típico gravamen al consumo general de etapa múltiple acumulativa. Sus características principales son la facilidad de liquidación y administración (todos los negocios conocen perfectamente a cuanto ascienden sus ventas) y su gran rendimiento en términos recaudatorios, puesto que, al ser acumulativo, el impuesto pagado en etapas anteriores forma parte de la base imponible de las etapas subsiguientes, configurando lo que se conoce como efecto "cascada" del impuesto.

Por su parte, el impuesto al Valor Agregado es un tributo al consumo general de etapa múltiple no acumulativa, ya que el gravamen pagado en la etapa previa sirve

como crédito fiscal en la posterior. Eso lo hace más eficiente en términos económicos que el descrito en el párrafo anterior, actuando de manera neutral respecto de la formación de precios en los distintos bienes y servicios gravados. Siguiendo a **Shoup**¹² tenemos que *"un impuesto plurifásico es regresivo en comparación con un impuesto sobre el valor añadido en cuanto que el gravamen extra sobre el valor añadido en las primeras etapas es muy probablemente un impuesto extraordinario sobre los consumidores de renta reducida"*.

Lo expuesto en último término se ve agravado si, como es el caso de nuestro país, coexisten ambos impuestos en distintos niveles de gobierno, gravando las mismas manifestaciones de consumo de bienes y servicios, incrementando en definitiva los precios de los mismos en un nivel considerable, ya que en general su incidencia resulta trasladable.

Por otra parte, en los últimos tiempos la importancia relativa de los servicios en la economía se ha incrementado respecto de la producción y comercio de bienes. Ello trajo como consecuencia la generalización de la imposición a los consumos, extendiendo su alcance a tales prestaciones de servicios, entre los cuales está el caso de los servicios educativos onerosos (en su mayoría efectuados por particulares), que han quedado objetivamente alcanzados por los gravámenes estudiados.

Los impuestos a los consumos modernos alcanzan tanto a la venta de bienes como al otorgamiento de servicios, por lo antes expuesto en el sentido de que los últimos aportan en la actualidad cada vez mayor valor agregado a la economía.

Ahora bien, es usual que estos impuestos se trasladen a los precios, dependiendo que dicha traslación sea total, parcial o nula, de las condiciones del mercado en que se opere, de la estructura de costos de la empresa, etc.

En los casos en que se produzca, el precio de los servicios educativos onerosos se verá incrementado y, ciertamente, algunos alumnos que desearan adquirirlos deberán optar por los servicios gratuitos, por no poder pagar los alcanzados por los

¹² Shoup, Karl, "Finanzas Públicas", Capítulo 8, página 303, Aldine, 1969.

impuestos estudiados. En general, como ocurrirá en nuestro país, es el Estado quien brinda los servicios educativos gratuitos.

El aumento de la recaudación por la introducción del gravamen debería compensar la pérdida que le produce al Estado la atención de los alumnos que caen bajo la órbita de los servicios soportados por el erario por la exclusiva existencia del gravamen trasladado a los precios.

Lo expuesto es una clara aplicación de la teoría del "exceso del gravamen". Para **Musgrave y Musgrave**¹³ *"un impuesto interfiere en las decisiones económicas y distorsiona las elecciones eficientes del contribuyente. Esta distorsión resulta gravosa para el contribuyente, y sin embargo, no resulta útil para la administración tributaria"*.

La pérdida de bienestar por el reemplazo que el contribuyente hace del bien o servicio que quería consumir por el que realmente consume, no se refleja en un aumento de la recaudación.

En el caso de la educación, la pérdida para el Estado es doble: no sólo no recibe más recaudación por los alumnos que no utilizan los servicios privados de instrucción, sino que es él mismo el que debe soportar la entrega del servicio sustituto de su propio dinero. Recordamos que este efecto se produce sólo respecto de los alumnos que cambian de servicio por el aumento del precio que se produce por la introducción del impuesto.

Este análisis, en conjunción con las ideas que ya expresáramos respecto del valor de la educación en la sociedad, ha llevado al legislador a intentar dejar fuera de los impuestos trasladables a tales actividades, cuando se presten de manera onerosa (mas allá de que ello implique un tinte más regresivo en la imposición a los consumos, puesto que los sectores de mayores ingresos no abonan el gravamen por tales servicios).

13 Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy; "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", página 342, Mc Graw Hill, 1992.

Como bien lo expresan **González, González Zanoni y Aguirre¹⁴**, *"en los hechos impositivos que gravan los consumos, la libertad también es límite, no deben gravarse aquellos que manifiestan un estado de necesidad, por ejemplo: educación, salud..."*.

Surgen en base a tales argumentos las exenciones en los impuestos generales al consumo a los servicios educativos. Nuestro sistema jurídico consagra este principio incluso desde la misma Carta Magna. Muy bien lo explica **García Vizcaíno¹⁵**: *"el límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios, que se basan en el art. 75, inc. 18 de la C.N."*. La autora alude a la llamada "cláusula del progreso" de nuestra Constitución, por la cual el Congreso (responsable de los gravámenes), debe propender al progreso de la ilustración en el país, exonerando impuestos esencialmente trasladable a quien desee instruirse y paga por ello.

Veamos a continuación que consecuencias económicas acarrear las distintas variantes posibles en el establecimiento de estas exenciones en el impuesto al valor agregado.

II.4) El impuesto al valor agregado y sus exenciones. Su distinción como puras e impuras.

Una de las características principales del I.V.A., que lo hace técnicamente preferible al resto de las opciones posibles dentro de los gravámenes al consumo, y tal como ya expusieramos, es su neutralidad respecto de los costos y la formación de precios de los bienes y servicios gravados.

El profesor **Jorge Macón¹⁶** marca las notas salientes del impuesto: *"el esquema del I.V.A., que finalmente no fue tan complicado como se creyó al principio y en algunos países se cree todavía, consistió en gravar todas las etapas, lo mismo que el impuesto acumulativo —es decir que es un impuesto de etapa múltiple— pero estableciendo la regla de que cada etapa de producción o distribución paga el impuesto sobre sus ventas, pero deduciendo las compras, un sistema similar al*

14 González, Miguel, A; González Zanoni, Cecilia C. y Aguirre, Jorge Abel; "Los valores en el derecho tributario", página 142, Editorial Errepar, Bs.As., 2002.

15 García Vizcaíno, Catalina; "Derecho Tributario", tomo II, página 279, Editorial Depalma, 1996.

16 Macón, Jorge; "Economía del sector público", página 123, Editorial McGraw-Hill Interamericana.

empleado por los impuestos a las ventas en etapa industrial utilizado por Francia y Argentina, sólo que mucho más amplio, tanto en lo que se refiere a los sujetos que incluye como a la amplitud de las deducciones”.

Es decir que un I.V.A. totalmente generalizado, sin exclusiones o exenciones, y con tasa única, operaría económicamente de forma perfectamente neutral, pues al estar todos los bienes y servicios gravados, el gravamen abonado en etapas anteriores siempre serviría como crédito fiscal de la siguiente, tributándose en cada una de ellas sólo sobre el valor agregado en la misma.

De tal manera, al no existir los indeseables efectos de piramidación y acumulación (que a continuación definiremos), el consumidor no vería afectada su elección de bienes y servicios por causa de la existencia del tributo.

Sin embargo, la realidad siempre es diferente de la teoría, y, como explicáramos antes, razones de política social, administrativas, etc., hacen necesaria la introducción de exclusiones de objeto y de exenciones en este tipo de impuestos.

Macón¹⁷ distingue dos clases de exenciones posibles en este tributo: “en primer lugar, las “exenciones de tasa cero”, o simplemente “tasa cero”, que implican una exención más amplia que la “exención a secas”. La mayor amplitud no consiste sólo en eximir a las ventas del impuesto, sino también permitir el crédito de los impuestos pagados por los insumos”.

Por su parte, **Hugo E. Kaplan**¹⁸ realiza idéntica diferenciación bajo la terminología de exenciones puras e impuras, siendo las primeras aquellas que “...reconozcan la acreditación o devolución del impuesto pagado en esas etapas anteriores gravadas”, y las segundas las que impidan tal reconocimiento.

El autor citado en último término indica que “la circunstancia que una exención sea impura produce, según la instancia en que se aplique, los efectos piramidación y acumulación, entendiendo por el primero, al cálculo de utilidades sobre impuesto

¹⁷ Macón, Jorge; ob. cit., página 125.

¹⁸ Kaplan, Hugo E.; “Las exenciones en el I.V.A”, artículo dentro del libro “Los impuestos del 90: reforma tributaria”, autores varios, páginas 455 a 473, Ediciones Macchi, 1990.

pagado en etapas previas y, por el segundo, el cálculo de impuesto sobre impuesto, o impuesto pagado más de una vez sobre igual base imponible”.

Si las exenciones se aplican en la primera etapa económica, éstos efectos no se producen pues no se traslada crédito fiscal a las siguientes. Pero si se aplican en etapas intermedias o en la final, el impuesto abonado que no puede absorberse pasa a formar parte de los costos, y, por consiguiente, si se logra trasladar dicha incidencia a los precios, existirán los aludidos efectos indeseados.

Coincidimos con **Omar Premuda**¹⁹ cuando afirma que, en las exenciones que operan en la última etapa, *“difícilmente el IVA de los insumos gravados (incorporados al costo) pueda generar una piramidación significativa de los beneficios empresariales”*, siendo preferibles a las de etapas intermedias. Cita en su apoyo a **González Cano**²⁰ quien afirma que *“para reducir al mínimo los efectos de acumulación, en las reuniones de ALALC no sólo se aconsejó restringir las exenciones al menor número posible de productos, sino otorgarlas únicamente en favor de bienes finales de consumo, o sea amparando únicamente a los valores agregados en la fase final del proceso de producción y en su comercialización”*.

En el caso particular de los servicios educativos, las exenciones se han establecido pensando en que operarán en la última etapa económica (favoreciendo al consumidor final-alumno), aunque en algún caso puedan incidir en etapas intermedias (por ejemplo, cursos para empresas). En tales casos, el impuesto abonado en las etapas anteriores, pasará a formar parte del costo del prestador y podría percutir en el precio final, produciéndose efectos de acumulación y piramidación.

Sin embargo, la estructura de costos de quienes brindan servicios de enseñanza hace que dicha incidencia no sea realmente significativa, pues importantes insumos de la actividad no están gravados con I.V.A., como por ejemplo, los sueldos de los profesores o maestros que actúan en relación de dependencia.

¹⁹ Premuda, Omar Fabián, “El IVA y sus exenciones: pautas para un análisis integral”, Derecho Tributario, Tomo XI, página 107.

²⁰ González Cano, Hugo, “Operaciones para la armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino”, en Boletín de la D.G.I. 329, mayo de 1981, página 500.

Pues bien, habiendo esbozado el esquema teórico que alimenta la existencia de estas exenciones, pasemos a analizar la legislación vigente en Argentina.

III) LAS EXENCIONES EN EL I.V.A. A LOS SERVICIOS EDUCATIVOS. EL CASO ARGENTINO.

III.1) Gravabilidad del servicio.

Como bien señala **Ramírez Gomez**²¹, podría definirse jurídicamente a la prestación de servicios como una *"vinculación personal entre dos sujetos diferentes, uno con el deber de realizar un trabajo determinado y otro con el derecho a exigir su cumplimiento"*. **Humberto Díez**²², por su parte, esboza un concepto por la negativa de tales actividades, al definirías como *"toda transacción que no importe la transmisión de bienes muebles, inmuebles o inmateriales ni la explotación pura de intangibles"*.

Los servicios educacionales son un claro ejemplo de las definiciones transcriptas, y han quedado alcanzados por el impuesto en nuestro país a partir de la generalización del objeto del I.V.A. a la mayoría de las prestaciones de hacer.

Históricamente los servicios alcanzados por el impuesto eran los específicamente mencionados, pero a partir de la importante reforma que introdujo la ley 23.871 (Boletín Oficial 31-10-1990), al incluir el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º en la norma legal, la casi totalidad de ellos quedó dentro del gravamen.

Dicho punto complementa lo dispuesto en el inciso b) del artículo 1º que establece la gravabilidad de *"las obras, locaciones y prestaciones de servicio incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación"*, extendiendo el alcance del inciso a *"las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina"*.

²¹ Ramírez Gomez, Salvador, "El impuesto sobre el valor añadido", página 41, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1994.

²² Díez, Humberto P., "Impuesto al Valor Agregado", página 77, Errepar.

Es decir que se incluyó como hecho imponible del gravamen a la gran mayoría de las prestaciones de servicios aunque no se las nombrara expresamente, como fue el caso de las educacionales.

Elio obligó al establecimiento de las correspondientes exenciones en el caso de las aludidas prestaciones de servicios, porque, como sugiere **Due**²³, "*muchos servicios no se consideran indicados para gravarlos con el tributo, ya sea por razones de política social (servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, educacionales y aún legales) o por razones administrativas dada la pequeñez de los establecimientos y su naturaleza no comercial*".

Estos servicios, sin embargo, no fueron totalmente excluidos del impuesto en el caso argentino, como bien lo señala **Oklander**²⁴: "*... la generalización del I.V.A. había extendido la gravabilidad a sectores de la actividad económica con indudable repercusión social tales como los alimentos en general, los medicamentos, la medicina privada, y la enseñanza no incluida en los planes oficiales...*"

Las pertinentes exoneraciones a estos servicios "esenciales" actualmente se encuentran establecidas por el inciso h) del actual artículo 7º de nuestra ley del I.V.A. Entre ellas, el legislador incluyó varios puntos que alcanzan a la enseñanza, los cuales pasamos a estudiar seguidamente.

III.2) Exenciones subjetivas dentro de los servicios educativos.

a) Estado.

En primer lugar analizaremos las exenciones que nacen como consecuencia del sujeto que realiza la actividad.

En este punto corresponde mencionar la exención genérica al Estado dispuesta por el punto 1 del inciso h) del artículo 7º de la ley del I.V.A. Allí se dispone exonerar las prestaciones de servicios "*realizadas por el Estado Nacional, las Provincias y las*

²³ Due, John F., "Diseño y aplicación de impuestos al valor agregado: algunas cuestiones no resueltas", Derecho Tributario, tomo III, página 741.

²⁴ Oklander, Juan, "Tratamiento en el I.V.A. de la información, la cultura y el arte", La Información, Tomo 70, página 1125.

Es decir que se incluyó como hecho imponible del gravamen a la gran mayoría de las prestaciones de servicios aunque no se las nombrara expresamente, como fue el caso de las educacionales.

Elo obligó al establecimiento de las correspondientes exenciones en el caso de las aludidas prestaciones de servicios, porque, como sugiere **Duc**²³, *"muchos servicios no se consideran indicados para gravarlos con el tributo, ya sea por razones de política social (servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, educacionales y aún legales) o por razones administrativas dada la pequeñez de los establecimientos y su naturaleza no comercial"*.

Estos servicios, sin embargo, no fueron totalmente excludidos del impuesto en el caso argentino, como bien lo señala **Oklander**²⁴: *"... la generalización del I.V.A. había extendido la gravabilidad a sectores de la actividad económica con indudable repercusión social tales como los alimentos en general, los medicamentos, la medicina privada, y la enseñanza no incluida en los planes oficiales..."*

Las pertinentes exoneraciones a estos servicios "esenciales" actualmente se encuentran establecidas por el inciso h) del actual artículo 7º de nuestra ley del I.V.A. Entre ellas, el legislador incluyó varios puntos que alcanzan a la enseñanza, los cuales pasamos a estudiar seguidamente.

III.2) Exenciones subjetivas dentro de los servicios educativos.

a) Estado.

En primer lugar analizaremos las exenciones que nacen como consecuencia del sujeto que realiza la actividad.

En este punto corresponde mencionar la exención genérica al Estado dispuesta por el punto 1 del inciso h) del artículo 7º de la ley del I.V.A. Allí se dispone exonerar las prestaciones de servicios *"realizadas por el Estado Nacional, las Provincias y las*

²³ Duc, John F., "Diseño y aplicación de impuestos al valor agregado: algunas cuestiones no resueltas", Derecho Tributario, tomo III, página 741.

²⁴ Oklander, Juan, "Tratamiento en el I.V.A. de la información, la cultura y el arte", La Información, Tomo 70, página 1125.

Municipalidades, por instituciones pertenecientes a los mismos o integrados por dos o más de ellos, excluidos las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley 22.016”.

Obviamente la norma alcanza a los servicios educativos brindados por el Estado, aunque la generalidad de ellos ya estaban fuera del ámbito del impuesto por otorgarse de manera gratuita. La dispensa cobra utilidad en este punto en el supuesto de la gravabilidad de los servicios (como podría ocurrir, por ejemplo, con ciertos proyectos de arancelamiento universitario que últimamente se han propuesto).

La exclusión dispuesta por el párrafo transcrito *in fine*, orientada a las entidades incluídas en el artículo 1º de la ley 22.016 (referida a todo organismo nacional que preste servicios a título oneroso), nunca podría alcanzar a instituciones públicas que brinden servicios educativos sin fines de lucro, puesto que así lo dispone el decreto 145-81. Es decir que la exención al Estado en su función educativa es lo más amplia posible.

Por otro lado, la ley 23.569 dispone que las universidades nacionales gozarán de las mismas exenciones de gravámenes que el Estado Nacional.

b) Leyes especiales.

Corresponde dilucidar ahora qué ocurre con las exenciones otorgadas por leyes especiales a ciertas entidades de bien público, que alcanzan a todos los impuestos nacionales por las actividades que realicen para conseguir sus fines. Existe actualmente una extendida discusión respecto de la validez de dichas leyes, normalmente anteriores en el tiempo a la normativa del I.V.A., y por lo tanto, discutiéndose si sus beneficios alcanzan a este último tributo.

En mi opinión, y sin ser el motivo del presente trabajo, dichas leyes especiales no han sido derogadas y conservan plena vigencia, incluyendo al I.V.A. entre los impuestos nacionales que eximen. Más evidente resulta esto si tenemos en cuenta el reconocimiento implícito que de las mismas hace el artículo agregado a continuación del 7º de la ley del I.V.A.

La postura del Fisco frente a este tema ha sido ambivalente en el tiempo, habiéndose reflejado en primer término en la **Instrucción General (D.G.I.) 28/95**²⁵ donde expresamente se reconocía la vigencia de tales leyes especiales respecto del I.V.A., al afirmarse que *"las disposiciones de la ley del impuesto al valor agregado, por tratarse de normas de carácter genérico, no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que de hallarse vigentes prevalecen sobre las previsiones de la ley del impuesto"*.

Posteriormente esta norma es derogada por la **Instrucción General (A.F.I.P.) 5/00**²⁶, tomando el Organismo Recaudador una posición diametralmente opuesta a la anteriormente reseñada, puesto que se sustenta la derogación practicada en que *"la ley de impuesto al valor agregado, en tanto contiene disposiciones exentivas específicas, acota las franquicias genéricas contenidas en leyes u otras normas anteriores a su dictado"*. Reiteramos nuestra oposición a esta última tesis del Fisco, por los motivos ya expuestos.

Al margen de la discusión planteada, si consideramos que los beneficios otorgados por leyes especiales alcanzan al impuesto estudiado, tenemos que estas entidades de bien público podrán organizar servicios educativos para el logro de sus fines, siendo, en algunos casos, la educación su función principal, y en otros, un medio de obtener fondos para conseguir otros objetivos. En ambas situaciones considero que están eximidos del I.V.A. los cursos que ellas impartan, siempre que los ingresos recaudados se destinen al propósito para el que fueron creadas.

Entre las leyes especiales involucradas en el punto encontramos a las siguientes: Ley 14.613: cooperadoras escolares; Ley 16.656: entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica, dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública; Ley 20.321: asociaciones mutuales constituídas de acuerdo con las normas de esta ley; Ley 23.551: asociaciones sindicales con personería gremial, entre otras.

Intentaremos clarificar el punto con un ejemplo: si un sindicato con personería gremial organizara cursos (dictados a terceros no afiliados al mismo) para obtener

²⁵ Instrucción General (D.G.I.) 28/95, del 11/8/1995, obtenida del Sistema Errepar Digital.-

fondos que luego destinara a sus fines específicos, y aunque los mismos no cumplieran los requisitos de exención para las "clases particulares", en mi opinión estarían igualmente exentos por la aplicación de las leyes especiales. Distinto sería el caso si los fondos obtenidos no fueran para la consecución de sus propósitos principales, supuesto en que quedarían gravados atendiendo a la intención del legislador en el dictado de estas normas específicas.

c) Otras instituciones.

El punto 6 del inciso h) del artículo 7º de la ley del I.V.A. exime a *"los servicios prestados por obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), 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"*.

Para que proceda la exención subjetiva en el caso de servicios educativos prestados por estas entidades, la instrucción o enseñanza debe formar parte de sus "fines específicos" tal como reza la última parte de la norma.

En el caso de que los ingresos provengan de servicios no relacionados con los objetivos principales de la entidad, la actividad quedará gravada por el impuesto. Así lo ha entendido la jurisprudencia en la causa **Asociación de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados de Córdoba**²⁷ donde se entendió que no procedía la exención de este punto porque *"ha quedado comprobado que los servicios fueron prestados a título oneroso sin vinculación directa con el objeto para el cual la Asociación fue creada"*.

Es importante aclarar el alcance del punto, mencionando cuáles son las instituciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20º de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.) a que hace referencia el artículo:

²⁶ Instrucción General (D.G.I.) 5/00, del 3/7/2000, obtenida del Sistema Errepar Digital.-

- Inciso f): "... asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual" con ciertas limitaciones establecidas en el propio inciso que no viene al caso comentar;

- Inciso g): "...entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes...";

- Inciso m): "...asociaciones deportivas y de cultura física..." también con determinadas limitaciones establecidas en el propio inciso..

Tal como expone **Marchevsky**²⁷, "para los sujetos referenciados al artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias cabe aclarar que tal remisión no es al solo efecto de indicar los sujetos incluidos, sino que tal exención es condición para que, frente al IVA, pueda reconocerse la franquicia". Cita el autor al **Dictamen (D.A.T.) 79-94**²⁸ donde el Organismo Fiscal opina en igual sentido.

Lo cierto es que, para que proceda la exención en el I.V.A., las entidades deberán cumplir todos los requisitos para estar exentas del impuesto a las ganancias y, además, los ingresos de que se trate deben provenir de actividades propias de los fines para los que fueron creadas.

Es decir que la norma que las origina (ya sea ley, estatuto, etc.) necesariamente debe incluir entre los objetivos de la institución a la educación o instrucción para que los servicios educativos por ella prestados estén exentos.

Como aclaramos en el punto anterior, podría ser que subjetivamente la entidad no cumpliera con los requisitos para estar exenta, pero las clases impartidas pudieran encuadrar en la exención objetiva a las "clases particulares" que rige para cualquier sujeto, que analizaremos oportunamente.

27 "Asociación de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados de Córdoba", Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 24-08-2000, obtenida de la "Recopilación de legislación, jurisprudencia y doctrina" entregada por la cátedra del Módulo sobre Impuestos al Consumo, capítulo 6, hojas 73 y 74.

28 Marchevsky, Rubén A., "IVA Análisis Integral", páginas 226-7, Ediciones Macchi, Ira. Edición, 1996.

29 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 79-94, Boletín D.G.I. 494, página 221.

El Decreto 1340-02 interpretó que les corresponde el beneficio estudiado en este punto a las reuniones de carácter científico organizadas por *"las asociaciones de profesionales universitarios cuya finalidad, de acuerdo con sus estatutos, sea la promoción de la investigación y la difusión del conocimiento en las materias relacionadas con su especialidad"*, prestadas a sus afiliados directos. Un ejemplo de ello lo encontramos en las reuniones organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Concluye acertadamente **Ferraro**³⁰ que *"de esta manera, también quedan compendidas en la exención aquellas entidades que no necesariamente deban cumplir funciones gremiales o de control de matrícula"*.

III.3) Exenciones a los servicios educativos propiamente dichos.

Los apartados 3 y 4, ambos del inciso h) del artículo 7º de la ley del I.V.A. establecen exenciones a la educación condicionadas a requisitos de tipo objetivo (caracteres de la instrucción impartida) y subjetivo (caracteres de quien la imparte) para su procedencia, según el caso, las que analizaremos seguidamente.

a) Institutos privados incorporados a la enseñanza oficial, cursos de posgrado y prestaciones accesorias.

El primer párrafo del apartado 3 aludido establece la exención de *"los servicios prestados 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 posgrado 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"*.

El Título V de la Ley Federal de Educación N° 24.195 regula los derechos y obligaciones de *"la enseñanza de gestión privada"*, que *"estarán sujetos al reconocimiento previo y a la supervisión de las autoridades educativas oficiales"*,

³⁰ Ferraro, Ricardo H., "Actualidad Tributaria", Revista Impuestos, Tomo 2002-B, página 1702.

gozando, como una de las principales ventajas del régimen, de un aporte estatal para atender los salarios docentes.

El mismo texto legal aclara quienes pueden prestar estos servicios: *"la iglesia católica y demás congregaciones religiosas inscriptas en el registro Nacional de cultos; las sociedades, asociaciones, fundaciones y empresas con personería jurídica; y las personas de existencia visible"*.

Como bien expresa **Fenochietto**³¹, *"el principal requisito para que la exención alcance a los servicios de enseñanza privados dispuesta por este artículo, es la incorporación a planes de enseñanza oficial. La exención sólo será procedente a partir del momento en que el plan sea aprobado, por lo tanto, no gozarán del mencionado beneficio, no sólo los planes por los que se inició el trámite de aprobación, sino tampoco aquellos que se encuentren en trámite"*.

En estos últimos casos citados por el autor, en mi opinión, podría corresponder la exención para las clases particulares (que luego estudiaremos), siempre que se cumplan los requisitos para ello, entre los que no se encuentra la mentada aprobación de los planes.

En este sentido, el decreto 371 del 17-01-1964 estableció los requisitos para obtener el reconocimiento estatal de la enseñanza impartida por institutos privados, la cual se realiza a través de la "incorporación" del mismo a la educación oficial.

Dicha incorporación implica que los institutos cumplan, como mínimo, los planes de estudio aprobados oficialmente, pudiendo *"promover iniciativas que superen las exigencias del plan que apliquen"* (artículo 2º del decreto 371), lo cual adquiere relevancia puesto que la exención en el I.V.A. alude al cumplimiento de los planes de enseñanza oficial; en mi opinión, la superación del mismo no implica la gravabilidad de los servicios.

Los requisitos prescriptos por el decreto 371 para obtener la incorporación del instituto privado son múltiples, entre los que podemos mencionar: acreditar

31 Fenochietto, Ricardo; "Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico", página 325, Editorial La Ley, 2001.

antecedentes en la docencia, poseer capacidad de inversión para la puesta en marcha, detallar los bienes de uso a utilizar en el establecimiento y la nómina de docentes que dictarán los cursos, demostrar solvencia patrimonial, explicar la organización de las secciones, cursos y divisiones, etc. Todos ellos, por supuesto, anexos al requisito básico que será el cumplimiento del plan oficial de educación, como mínimo.

Volviendo al tema de la superación de dichos planes en la enseñanza que se imparte, es común que los institutos incorporen materias "extraprogramáticas" y "coprogramáticas", que, según el **Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 76-93**³², *"ambas son de carácter obligatorio para el alumno, ya que complementan o profundizan el plan de estudio adoptado, difieren en lo que hace al aspecto pedagógico en cuanto a que las coprogramáticas requieren una tramitación previa ante el sector pedagógico por ser incluídas en los respectivos certificados de estudios, las extraprogramáticas tienen un reconocimiento implícito, ya que al igual que las coprogramáticas forman un todo con el plan de enseñanza programática"*.

En el **Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 34-94**³³ el Organismo opinó que el dictado de gimnasia y natación quedará eximida si forman parte de los planes de enseñanza oficial.

La Dirección entiende, entonces, que los conocimientos que superan el plan oficial, complementándolo, quedan incluídos en la exención, con buen tino. Al respecto dicta la **Instrucción General 24-93**³⁴, a través de la cual aclara que la separación de estos conceptos en la factura que se emita, no altera el alcance de la exención, ya expuesto.

Asimismo, en respuesta a diversas consultas de entidades que dictaban cursos cuyos planes no llegaban a cumplimentar mínimamente el plan de enseñanza oficial, el Organismo responde que no corresponde la exención. En mi opinión, la respuesta es correcta puesto que el dictado de dicho plan opera como un "piso", pero nunca como un "techo", para el reconocimiento de la dispensa.

32 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 76-93, Boletín D.G.I. 483, página 309.

33 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 34-94, "Legislación Tributaria", Tomo I, páginas 334 y 335.

34 Instrucción General 24-93, Boletín D.G.I. 479, página 1293.

Así se pronunció en **Consulta del 26-06-91**³⁵ acerca del dictado de cursos varios cuyo temario había recortado el alcance del plan oficial para lograr carreras de menor duración, respecto de temas como electrónica, computación, dactilografía, etc. A igual conclusión se arribó en el **Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 44-94**³⁶ respecto de clases dictadas por períodos cortos de tiempo (2 a 4 días) de temas específicos de empresas y profesionales, donde el desarrollo del temario no se ajustaba al programa oficial de las materias impartidas y en el **Dictamen A.F.I.P. (D.A.T.) 97-99**³⁷ en referencia a cursos de piloto aeronáutico, puesto que no existen planes ni títulos oficiales de tal especialidad.

El Ente Fiscal entendió acertadamente, a su vez, en el **Dictamen A.F.I.P. (D.A.L.) 1-02**³⁸ que no les corresponde esta exoneración (ni la que abordaremos en el apartado siguiente) a los "cursos de formación profesional, llamados de "extensión universitaria", cuyos planes de estudio no responden a planes de enseñanza oficial" ni a los servicios de "asistencia académica" que no implican actividades de instrucción propiamente dicha, no pudiendo encuadrarse tampoco ambas situaciones como actividades extraprogramáticas o coprogramáticas puesto que no forman parte integrante de ningún plan oficial al que complementen. En igual sentido se expidió el Tribunal Fiscal de la Nación en las causas "Avelaneda, Noemí y Román, Juan José"³⁹ y "NJL CONTINENTAL S.A."⁴⁰ por la enseñanza de conducción de automóviles, que tampoco forma parte de ningún plan oficial.

Cambiando de tema, pero siempre dentro del mismo primer párrafo del apartado 3 del inciso h) del artículo 7º de la ley, corresponde determinar, como acertadamente lo esquematiza **Marchevsky**⁴¹, que, atendiendo a la redacción del acápite bajo análisis, los cursos de posgrado no comparten los requisitos antes detallados para gozar de la exoneración del tributo. Es decir, que están exentos "sin requisitos" de incorporación o de dictado de planes oficiales, porque usualmente los mismos no existen.

35 Consulta del 26-06-91, Boletín D.G.I. 469, página 70.

36 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 44-94, Boletín D.G.I. 491, página 1363.

37 Dictamen A.F.I.P. (D.A.T.) 97-99, 30-12-99, obtenido del sistema Errepar Digital.

38 Dictamen A.F.I.P. (D.A.L.) 1-02, 08-01-2002, obtenido del Sistema Errepar Digital.

39 "Avelaneda, Noemí y Román, Juan José", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 23-11-1998, Diario BAE, Panorama Tributario, 30-06-1999, página 15.

40 "NJL CONTINENTAL S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 15/11/2002, obtenida del Sistema Errepar Digital.

41 Marchevsky, Rubén A, ob. cit., página 219.

Dichos cursos de posgrado podrán ser para "egresados de los niveles secundario, terciario o universitario" según reza la norma del I.V.A. estudiada. Entendemos que el requisito básico para que proceda la dispensa será que solo se admitan como alumnos en las clases impartidas a graduados de alguno de esos tres niveles. Lo expuesto adquiere relevancia, puesto que en la actualidad solo pueden acceder a los cursos de posgrado los graduados universitarios, pero existe un proyecto de ley que "pretende habilitar a los egresados de institutos terciarios —e incluso a quienes no pasaron por la educación superior— a cursar estudios de posgrado"⁴².

Resulta útil recordar que la Ley Federal de Educación (Nº 24.195), a través de su Capítulo VI, "Educación cuaternaria", del Título III, "Estructura del sistema educativo nacional", delega la enseñanza de posgrado en entidades de reconocido prestigio y la orienta a la investigación de nuevos hallazgos dentro de la disciplina que se estudie, por lo que mal podrían existir planes de estudio aprobados oficialmente⁴³.

Por último, el mismo párrafo *in fine* extiende la dispensa a ciertas "prestaciones accesorias" a los servicios educativos ya detallados.

Ellos son los servicios de transporte y alojamiento que sean prestados directamente por establecimientos educacionales privados que gocen de la exención, ya sea con medios propios o ajenos. La referencia a "medios ajenos" creo que debe entenderse en el sentido de que el instituto puede alquilar lugares de alojamiento o medios de transporte a su nombre e incluir tales servicios dentro de la cuota que cobra por el aprendizaje; en tal caso permanece vigente la exención. Distinta sería la situación si se cede la explotación de transporte y alojamiento a un tercero que lo hace a su nombre propio, quedando gravada en su cabeza la actividad realizada, y no incluyéndose en la cuota del establecimiento el precio de tales servicios.

42 "Reforma muy resistida", Diario Página 12 del día 12 de julio de 2002, página 15.

43 Creemos conveniente reproducir aquí los dos artículos de dicha ley que se refieren a la educación cuaternaria o de posgrado:

Art. 25: "La educación cuaternaria estará bajo la responsabilidad de las universidades y de las instituciones académicas, científicas y profesionales de reconocido nivel, siendo requisito para quienes se inscriban el haber terminado la etapa de grado o acreditar conocimiento y experiencia suficientes para el cursado del mismo".

Art. 26: "El objetivo de la educación cuaternaria es profundizar y actualizar la formación cultural, docente, científica, artística y tecnológica mediante la investigación, la reflexión crítica sobre la disciplina y el intercambio sobre los avances en las especialidades".

Es útil reproducir aquí las conclusiones del **Dictamen D.G.I. (D.A.T) 34-94**⁴⁴ respecto de otras prestaciones accesorias no incluídas en los conceptos anteriores de transporte y alojamiento. Allí se expresa que *"...el resto de las actividades, tales como venta de uniformes escolares, librería, etc. se encuentran alcanzadas por el tributo"*. Distinto sería el caso, a mi entender, si tales elementos se entregaran como parte del servicio exento, considerándose accesorios del mismo y, por lo tanto, también exentos, excepto el caso de bienes de propia producción, que quedarían gravados, por las normas del artículo 2º de la ley.

Asimismo, el mencionado Dictamen ratifica la procedencia de la exclusión de objeto respecto de los servicios de refrigerios, comidas o bebidas en estos establecimientos en tanto sean de uso exclusivo para el personal o alumnos del mismo, dispuesta por el apartado 1) del inciso e) del artículo 3º de la ley del I.V.A. De forma correcta no extiende esta disposición a la simple venta de golosinas por un kiosco ubicado en el establecimiento, puesto que no se está en presencia de un servicio gastronómico. La Cámara Nacional de Apelaciones hizo extensiva esta exclusión de objeto al servicio de suministro de raciones alimentarias a comedores de guarderías ubicados dentro de villas de emergencia y barrios carenciados, en la causa **"Prodecom S.A."**⁴⁵, puesto que *"si bien los jardines maternales a los cuales se les entregan los víveres no pueden asimilarse estrictamente a los establecimientos de enseñanza a que alude la norma, cumplen sin lugar a dudas, una función educativa"*.

Volviendo al Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 34-94, también se estudia el alquiler de aulas, al cual le corresponden las generales de la ley respecto de la locación de inmuebles, que no es motivo de análisis en este trabajo.

Entiendo que estas prestaciones accesorias exentas de transporte y alojamiento también lo están para los servicios eximidos por el segundo párrafo de la norma, que seguidamente analizaremos, porque el mismo comienza *"la exención dispuesta en este punto, también comprende..."*, extendiendo entonces la totalidad de la dispensa del primer párrafo al segundo, es decir, tanto el servicio educativo como las prestaciones accesorias.

44 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 34-94, "Legislación Tributaria", Tomo I, páginas 334 y 335.

45 "Prodecom S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 09-12-2002, Revista Impuestos, Tomo 2003-A, página 43.

b) Clases a título particular.

Continuando con el análisis de la ley del I.V.A., corresponde desentrañar ahora el segundo párrafo del apartado 3 del inciso h) del artículo 7º de la misma, que dispone: *"La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular incluídas 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"*.

En este apartado nos centraremos en el inciso a) del párrafo y dejaremos el b) para el siguiente. El punto aquí analizado es el que mayores controversias ha suscitado a nivel jurisprudencial, como veremos más seguidamente.

En primer lugar, considero que la norma opera de manera residual al primer párrafo, estudiado en el acápite anterior. Es decir, cualquier sujeto que no sea un establecimiento "incorporado" de los del primer párrafo, igualmente gozará de la dispensa, siempre y cuando dicte materias incluídas en los planes de enseñanza oficial, desarrollando como mínimo su contenido en las clases que dicte, en un lugar físico independiente de aquellos institutos incorporados.

Considero errónea la conclusión a que llega **Mónica P. Ramón**⁴⁶ respecto de una institución educativa que no entrega títulos oficiales perteneciente a una asociación civil con fines de lucro o a una sociedad comercial (es decir, un instituto no incorporado a la enseñanza oficial o que pudiera tener en trámite dicho reconocimiento) cuando dice *"con relación a los ingresos obtenidos por una institución que dicte cursos sin reconocimiento oficial, los mismos se encuentran gravados por el impuesto al valor agregado"*.

El instituto aludido puede quedar exento por aplicación del inciso a) que aquí estudiamos, por más que su enseñanza no sea reconocida oficialmente, siempre que cumpla los requisitos del mismo. Acertadamente lo ha explicitado el ya mencionado

46 Ramón, Mónica P., "El impuesto al valor agregado en la educación", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XVII, Septiembre-1996, obtenido del sistema Errepar Digital.

Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 34-94⁴⁷ al sostener que, *"por su parte, los institutos o establecimientos no incorporados a los planes de enseñanza oficial, se encuentran alcanzados por la ley del impuesto al valor agregado, en virtud de lo dispuesto en el art. 3º, inc. e), punto 21) de la misma, excepto por las prestaciones que puedan quedar encuadradas en el segundo párrafo del mencionado apartado 3"*.

Respecto del concepto "clases particulares", el Organismo Recaudador, a través del **Dictamen 35-94⁴⁸** ha aclarado, en mi opinión, correctamente, que *"como lo han señalado las dependencias preopinantes, la problemática a resolver estriba en discernir el alcance que cabe atribuir a la expresión a título particular que utiliza la norma al caracterizar a los cursos beneficiados por la dispensa. En tal sentido esta Asesoría no advierte las motivaciones que permitan interpretar razonablemente que el precepto apunta exclusivamente a las prestaciones realizadas por aquellos que, sin estar organizados empresarialmente, dictan clases en forma grupal o individual. Es decir que no cabría adjudicar al término particular el carácter de personal"*.

Esta conclusión refuerza la característica de norma residual de este inciso a), ya que se incluyen en él, indudablemente, tanto los servicios educativos prestados en forma individual como a través de un establecimiento educativo organizado en forma de empresa, que dicte cursos grupales. Así lo corroboró el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa **"Alba Angélica Invernizzi y Norma Alicia Orsi S.R.L."**,⁴⁹ donde se sostuvo que es *"viable considerar incluídas dentro de la misma tanto aquellas clases que, grupales o no, sean prestadas por sujetos individuales u organizados en forma de empresa, más allá del modo en que se estructure el dictado de las mismas"*.

Con posterioridad, y en esta misma causa, la Cámara Nacional de Apelaciones sostuvo una postura contraria, a mi parecer de manera errónea. La Sala V de la aludida Cámara afirmó que *"debe entenderse que si la intención del legislador hubiese sido exceptuar del impuesto a todos los establecimientos educativos, ya sean oficiales como no oficiales, no resultaba necesario exigir que los establecimientos debían ser reconocidos por el Estado y ajustarse a los planes oficiales (tal como surge expresamente del primer párrafo). Es evidente entonces que, en este contexto, el*

47 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 34-94, "Legislación Tributaria", Tomo I, páginas 334 y 335.

48 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 35-94, "Legislación Tributaria", Tomo I, página 335.

49 "Alba Angélica Invernizzi y Norma Alicia Orsi S.R.L.", Tribunal Fiscal de la Nación, 22-11-2000, Sala "B", obtenida del sistema Errepar Digital, BD 4, IVA 03659.

segundo párrafo del apartado, se refiere a clases de apoyo o refuerzo vinculadas a las materias reconocidas en los planes oficiales brindadas por docentes o no docentes, independientemente de la forma en que estén organizados. En conclusión, toda vez que la actora no dicta clases de apoyo o refuerzo de la materia inglés sino cursos completos que otorgan títulos avalados por otro país, supuestos notoriamente distintos, no cabe efectuar una interpretación distinta, extendiendo un privilegio más allá de la indudable intención del legislador, que no ha sido otra que beneficiar a la enseñanza oficial con la única excepción señalada".⁵⁰

Analizando esta sentencia, **Costa**⁵¹ resume la postura de la Cámara como orientada a beneficiar solamente a las clases de apoyo.

Los argumentos expuestos por la Sala sentenciante para limitar la exención estudiada a las aludidas clases de apoyo o refuerzo no encuentran cabida en la real intención del legislador expresada en el debate parlamentario que estableció la dispensa.

El mencionado debate de la Ley Nacional Nº 23.871 (que además modificó otras seis leyes impositivas) se produjo en la Cámara de Diputados los días 23, 29 y 30 de Agosto, 5 y 6 de Setiembre de 1990 y en la Cámara de Senadores los días 27 y 28 de Setiembre del mismo año. Pues bien, de la versión taquigráfica del mismo se desprende, sin dificultad, que el alcance del apartado 3) discutido es muy distinto al que pretende otorgarle la Alzada sentenciante.

En efecto, luego del momento en que la norma queda sancionada en particular en la Cámara de Diputados, los miembros de los bloques mayoritarios, Partido Justicialista y Unión Cívica Radical, confirman el alcance del apartado:

"Sr. Matzkin.— Señor Presidente: sólo quería aclarar que de acuerdo con el resultado de la votación, si no hubiésemos tenido la suerte de que el pronunciamiento fuese por la afirmativa habría quedado gravada la educación sin excepciones, aspecto

50 "Alba Angélica Invernizzi y otro", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal, Sala V, 02-05-2002, obtenida del sistema Errepar Digital. En igual sentido, "García Martín, Angel", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 18-02-2002.

51 Costa, María I., "Clases particulares gravadas con el IVA", diario "Ámbito Financiero", Suplemento "Novedades Fiscales", del día 24/06/2002, página 84.

totalmente opuesto a lo que se propiciaba" (el destacado nos pertenece, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación de los días 5 y 6 de Setiembre de 1990, página 2272).

De lo transcrito se desprende que la indudable intención del legislador fue beneficiar a la educación con una exención amplia, lo que se confirma con la intervención de otros legisladores:

"Sr. Dumón. — Señor presidente: efectivamente ése podría haber sido un efecto no querido y por elio solicito a la comisión que comparta nuestra propuesta y declare exenta a toda la educación, la cual comprende no solo la referida en el punto que hemos votado, sino también la de los discapacitados" (...)

"Sr. Rodríguez (J.).— Señor presidente: quería hacer una aclaración para que no quedaran dudas acerca de nuestra postura.

Es válida la reciente afirmación del señor diputado Matzkin: estamos hablando de las exenciones. De haber resultado negativa la votación anteriormente efectuada queda claro que se vería gravada la educación. Ese sería el primer aspecto. Pero el segundo, como bien lo expiicitó el diputado Dumón, sería propiciar —como lo hemos hecho nosotros— un artículo claro, transparente, que determine que los servicios educativos de cualquier naturaleza no están gravados." (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación de los días 5 y 6 de Setiembre de 1990, página 2272).-

Del análisis del debate parlamentario completo surge con claridad que:

a) en ningún momento se limita la exención a las clases de apoyo o refuerzo; a fortiori, ningún diputado o senador menciona siquiera la expresión "clases de apoyo o refuerzo" o algo que se le parezca a lo largo de las varias sesiones del mismo; y

b) en diversas oportunidades se vierten expresiones a favor de una exención amplia a la educación privada en el impuesto al valor agregado:

"Manifestamos nuestra más decidida oposición a que el IVA grave servicios esenciales, tales como las prestaciones de salud y educación" (observación del

diputado **Guillermo E. Estévez Boero**, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del día 23 de Agosto de 1990, página 2078).

"La educación privada debe exceptuarse" (alocución del diputado **Baglini**, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del día 29 de Agosto de 1990, página 2107).

"En este tema debió acogerse la propuesta del bloque radical, de incorporar una norma mucho más amplia, del mismo modo que se hizo con la educación privada que está absolutamente exenta del pago de ese 13 por ciento en concepto del IVA" (intervención del senador **Genoudi**, Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación de los días 27 y 28 de Setiembre de 1990, página 4230).

Marchevsky⁵² analiza, en la última edición de su libro, cuáles son los recaudos legales exigidos para que proceda la presente exención, sosteniendo adecuadamente:

"— El requisito de la incorporación a la enseñanza oficial y de oficialización de los planes de estudio son propios del primer párrafo de la norma exentiva, pero no son de aplicación al caso.

— Que no surge del entendimiento que la franquicia se encuentre referida a clases de apoyo ya que la expresión "a título particular" no se advierte que deba ser entendida en tal sentido. Por el contrario, la vaguedad del término impide una restricción interpretativa de este tipo."

(...) "Desde ya que, como indicáramos en el punto anterior, el Tribunal no adhiere a la restricción pretendida de limitar la cuestión a clases de apoyo, práctica, refuerzo, etc., sino que la considera abarcativa de, incluso, carreras o cursos completos." Marchevsky otorga razón a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa analizada, criterio que compartimos, como ya expusimos.

Por otra parte, entender que la definición de *clases a título particular* sólo abarca a las de *"apoyo o refuerzo de la materia inglés"* y no a *"cursos completos que*

⁵² Marchevsky, Rubén A., "I.V.A. – Análisis Integral, páginas 307 y ss. 2da. Edición, ampliada y actualizada, Ediciones Macchi, Bs.As., 2002.-

otorgan títulos avalados por otro país”, como lo hace la Cámara, es sólo expresar una tautología: “... el criterio aplicado por el organismo fiscal, al negar que las clases impartidas por la actora tengan el carácter de “dadas a título particular”, por el hecho de estar organizadas en carreras o cursos completos, no encuentra sustento en los propios términos empleados por la ley, sin perjuicio de resultar tautológico expresar que el objetivo de la exención “está dirigido a quienes brinden clases de apoyo sobre cualquier materia incluida en esos planes siempre que lo hagan en forma particular”.⁵³

Respecto del aval que otro país realiza sobre los títulos otorgados, afirmamos que dicha circunstancia no empece a la exención, puesto que nada dice la norma en tal sentido.

La propia ley se encarga de explicar que, dentro de la dispensa, entran todos los servicios educativos que se presten “fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos”, siempre que el desarrollo de las clases responda a los planes oficiales de enseñanza. Si se hubiera escrito “cualquier otro sujeto”, el efecto del inciso sería el mismo.

Con respecto al contenido de las clases que se impartan, sabemos que tienen que ser “sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos”.

La primera de las condiciones es muy sencilla de corroborar. Una materia estará incluida o no en los planes oficiales, pero nunca podrá haber medias tintas respecto de ello. Por ejemplo, un curso de tarot no podrá gozar de la dispensa, justamente por la ausencia de este requisito.

Ahora bien, la segunda condición, cual es que el desarrollo de las clases responda a los planes de enseñanza oficial, ha sido fuente de controversias, porque el Fisco entendía que la instrucción impartida debía seguir estrictamente el contenido del plan, y si el contribuyente brindaba un servicio mejor (es decir, complementando el desarrollo del plan con otras actividades o conocimientos), quedaba fuera de la exención.

⁵³ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C”, causas “C.A.T.F. S.A.”, del 10/07/2002 y “Ojeda, Héctor Orlando y Fernández, Graciela Lidia”, del 22/08/2001.-

Esto se vincula con la enseñanza coprogramática o extraprogramática, que el Ente Recaudador, paradójicamente, había reconocido que no alteraban la exoneración para los establecimientos incorporados a la enseñanza oficial (como ya expusimos en el apartado anterior).

La situación se planteó especialmente para el caso de institutos privados de idiomas, no incorporados a la enseñanza oficial y pertenecientes a personas físicas o sociedades comerciales. Los mismos entendían que quedaban encuadrados en el inciso a) estudiado, por más que mejoraran el plan oficial con otros contenidos. Es útil aclarar que, en todos los casos, el desarrollo del mismo constituía un "piso" en la instrucción impartida.

El Tribunal Fiscal de la Nación entendió que no obsta a esta exención *"el hecho que la enseñanza impartida supere el contenido de los planes oficiales, ampliándolo o contemplándolo con el agregado de otros conocimientos"* (causa **"Lo Iacono, Orietta Haydeé"**⁵⁴, dueña del "Instituto Cultural Inglesa de Ramos Mejía"). Esta causa no fue motivo de apelación por parte de la AFIP, encontrándose firme en la actualidad.

En el mismo sentido, otra Sala del mismo Tribunal en el fallo **"Ojeda Héctor Orlando y Fernández, Graciela Lidia"**⁵⁵ (dueños de la "Academia Cultural Inglesa de Villa Urquiza"), corroboró que los programas de estudio oficiales poseen lineamientos mínimos, *"siendo deseable extenderlos a mayores contenidos, inclusive disponiéndose el empleo de materiales audiovisuales"* y que tal circunstancia no obsta a la dispensa. En esta causa también se corroboró que el término "clases particulares" no significa necesariamente que sean brindadas a título individual.

Por su parte, la Cámara Nacional de Apelaciones corroboró estas ideas en la causa **"Ruiz de Aguirre, Viviana Balbina"**⁵⁶ (dueña de la "Cultural Inglesa de Buenos Aires", Sucursal Belgrano) sosteniendo que *"de lo dicho se concluye, que es la correspondencia de los planes de estudio del Instituto con los planes oficiales, sin*

54 "Lo Iacono, Orietta Haydeé", Tribunal Fiscal de la Nación, 13-07-2000, Sala "B", obtenida del sistema Errepar Digital, BD 3, IVA 03381.

55 "Ojeda, Héctor Orlando y Fernández, Graciela Lidia", Tribunal Fiscal de la Nación, 22-08-2001, Sala "C", obtenida del sistema Errepar Digital.

importar el mayor o menor nivel de excelencia alcanzado, lo que hace procedente la exención”.

Las sentencias citadas en último término aplican correctamente el método de interpretación de las exenciones en el derecho tributario, expuesto en muchas ocasiones por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando establece que *“las exenciones impositivas deben surgir de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca. Fuera de éstos supuestos, corresponde la estricta interpretación de las cláusulas respectivas”⁵⁷.*

Es muy común escuchar hablar de la interpretación estricta de las exenciones, cuando, como vemos, el mismo es un método residual a los otros tres (la letra de la ley, la intención del legislador y el contexto del sistema jurídico).

Por ello, es indudable que la superación de los planes oficiales no implica perder la condición de exento en el I.V.A., ya que interpretar lo opuesto sería estar contra la segura intención del legislador y la necesaria implicancia de la norma en el sistema jurídico, si tenemos en cuenta la llamada “cláusula del progreso” de nuestra Constitución, por la cual el Congreso debe propender a la ilustración del pueblo (artículo 75, inciso 18 de la misma).

Otro punto interesante respecto de los planes de enseñanza oficial es que, a partir de la transferencia a las jurisdicciones locales de la potestad de elaborarlos, podría ocurrir que un sujeto brinde educación en una provincia con los planes aprobados por otra. ¿Se cumpliría la exigencia legal para la procedencia de la exención en tal caso? El Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido al respecto en la causa **C.A.T.E. S.A.**⁵⁸ que *“... la ley requiere que la enseñanza verse sobre materias incluidas en planes de enseñanza oficial –sin exigir que se correspondan con los de la jurisdicción particular del lugar en que se brindan-...”*, criterio que compartimos.

56 “Ruiz de Aguirre, Viviana Balbina”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 07-11-2002, sin publicar.

57 “Guzmán, Víctor”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 17-03-72, Revista Impuestos, Tomo XXXI-A, página 584, entre otras.

58 “C.A.T.E. S.A.”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C”, 10-07-2002, obtenida del sistema Errepar Digital.

Un último tema conflictivo respecto de este inciso a) es el referido a si la dispensa opera para institutos que, no siendo incorporados a la enseñanza oficial, tampoco cuentan con reconocimiento de la autoridad competente como instituciones "no incorporadas" a los planes oficiales. El Tribunal Fiscal entendió en la causa **FLIP S.A.**⁵⁹ que "... siendo éste un requisito sine qua non (...) también para las clases dadas a título particular sobre materias incluídas en los referidos planes". Entiendo que tal reconocimiento solo es exigible a los institutos educacionales, pero no para las clases particulares dictadas personalmente por individuos no organizados en forma de empresa, puesto que la ley nada dice respecto de tales sujetos.

c) Guarderías, jardines materno-infantiles y jardines de infantes.

Como advirtiéramos en el punto anterior, en este apartado trataremos el inciso b) del segundo párrafo del punto 3 del inciso h) del artículo 7º de la ley del I.V.A., que considera incluídos en el punto a las guarderías y jardines materno-infantiles.

Coincidimos con **Fenochietto**⁶⁰ cuando aclara: "a través del inciso b) del segundo párrafo de este punto se incluyó dentro de la exención a las guarderías y jardines materno-infantiles, debido a que no quedaban incluídos en el primer párrafo, ya que ellos no poseen planes de enseñanza oficial".

La enseñanza que pudiera impartirse en estos establecimientos posee carácter secundario respecto del servicio principal que se brinda, que es el cuidado de los bebés que asisten. Cuando éstos cumplen la edad de 3 años, continúan con su instrucción a través de los jardines de infantes.

Por las características señaladas, era necesaria su mención expresa en la norma exentiva para que la misma proceda, dado que las guarderías y jardines materno-infantiles no prestan un servicio educativo que pudiera encuadrar en los otros puntos del inciso.

⁵⁹ "FLIP S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 15-05-2002, obtenida del Sistema Errepar Digital.

⁶⁰ Fenochietto, Ricardo, ob.cit., página 327.

El Tribunal Fiscal de la Nación corroboró esta idea en la causa "**Colegio Victoria S.A.**"⁶¹, sosteniendo que *"dentro de esta línea de educación que se designa como "informal", la norma se refiere en el punto b) a las secciones de guarderías y jardines materno-infantiles, las que no se las puede excluir de la exención por la sencilla razón de su sometimiento a aquellas "formalidades" antes citadas, que crean una serie de obligaciones a las que no estarían sometidas las actividades del segundo párrafo"*, o sea que no es procedente requerir en estos casos las características de los demás institutos educativos para que sea aplicable la dispensa. Esta idea del Tribunal nos parece acertada, sin perjuicio de que la Alzada revocó posteriormente este decisorio, por otro motivos que seguidamente veremos.

Respecto de los jardines de infantes, es conveniente recordar que, a través de la Ley Federal de Educación N° 24.195 se definió a la "educación inicial" como al *"jardín de infantes para niños/as de 3 a 5 años de edad, siendo obligatorio el último año"* (conforme al inciso a) de su artículo 10°). El último año obligatorio se conoce también como "enseñanza preescolar".

Es decir que se encuentran comprendidos dentro del sistema educativo nacional y por ello está regulada su incorporación a la enseñanza oficial a través del decreto 1.621-69, que los incluyó en el régimen de incorporación de los institutos privados del decreto 371-64.

A pesar de ello, considero que los jardines de infantes no incluídos en el primer párrafo de la norma exentiva (por ejemplo, aquellos que tienen en trámite su incorporación a la enseñanza oficial) podrían quedar exentos por el inciso a) del segundo párrafo de la misma, siempre que cumplieran las condiciones dispuestas por el mismo, que analizamos en el punto anterior, asimilándose a las clases particulares.

Sin embargo, en la causa "**Delphian S.A.**"⁶² el Tribunal Fiscal de la Nación entendió incluídos a los jardines de infantes dentro del concepto de "jardines materno-infantiles" y, por lo tanto, exentos por el inciso b) del párrafo estudiado.

61 "Colegio Victoria S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, 21-03-2000, Sala B, obtenido del sistema Errepar Digital, BD 3, 103227.

62 "Delphian S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 07/02/2001, Revista "Universo Económico", Abril/2001, página 94, Sección "Jurisprudencia tributaria", comentada por la Dra. Teresa Gómez.

Analizando esta causa, **Collosa, Duelli y Franchi**⁶³ resaltan que "el Tribunal Fiscal dijo que la inclusión de los términos "guarderías" y "jardines materno-infantiles" no revela otro propósito que el de abarcar en su totalidad a la denominada "educación inicial" y a la etapa previa a ella. Conclusión que se afirma al atender a los antecedentes parlamentarios". **Malvestiti**⁶⁴ también adhiere a esta tesis, afirmando al analizar el fallo de Cámara en la misma causa que "... en el caso de los jardines de infantes y guarderías, la exención es taxativa y sin embargo, se repara en que exactamente no es lo mismo un jardín de infantes que un jardín materno-infantil, meticulosidad ésta que no tuvo en miras el legislador..."

En mi opinión, el tratamiento de los jardines de infantes es similar a cualquier otro instituto privado de enseñanza, y, por lo tanto, su exoneración del gravamen corresponde por el primer párrafo (institutos incorporados a la enseñanza oficial) o por el apartado a) del segundo párrafo (clases particulares) del inciso mencionado, según sea el caso, pero nunca por el inciso b) aquí analizado, ya que el mismo se refiere a instituciones donde el cuidado de los niños es más importante que su instrucción, y no a los establecimientos educativos propiamente dichos que se contemplan inmediatamente antes en la ley del I.V.A., y de los cuales los jardines de infantes forman parte, según la Ley Federal de Educación, como ya expusieramos.

Esta idea fue expresada por el Ente Fiscal en el **Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 25-97**⁶⁵ y fue posteriormente corroborada por dos Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones, al revocar las sentencias del Tribunal Fiscal en las aludidas causas "**Colegio Victoria S.A.**"⁶⁶ y "**Delphian S.A.**"⁶⁷. En ambos casos, se trataba de colegios primarios y secundarios que tenían esta parte de sus establecimientos incorporados a la enseñanza oficial (exentos por el primer párrafo) que incorporaron posteriormente secciones de jardín de infantes, en el mismo lugar físico y dependientes de las mismas instituciones. Dicha accesoriadad les impedía la exoneración para las clases particulares y, al no ser secciones "incorporadas a la

63 Collosa, Alfredo; Duelli, Javier y Franchi, Carlos; "Análisis integral de la educación frente al I.V.A.", Revista Impuestos, Tomo 2002-B, página 1861.

64 Malvestiti, Daniel; "Por lo estricto de las exenciones, a criterio de la Cámara, los jardines de infantes y las academias de inglés están gravados con el I.V.A.", Revista Impuestos, Tomo 2002-B, página 1911.

65 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 25-97, Revista Impuestos, Tomo 1998-A, página 1168.

66 "Colegio Victoria S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 16-05-2002, obtenida del Sistema Errepar Digital.

67 "Delphian S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 27-08-2002, obtenida del Sistema Errepar Digital.

enseñanza oficial" tampoco les correspondía la dispensa del primer párrafo. Ambas Salas sostuvieron, además, que la actividad de jardín de infantes "no puede encuadrarse en el inciso b) del artículo citado ya que no se trata de guardería o jardín maternal", con lo que se concluyó por la gravabilidad de la actividad, en ambos casos, criterio que, reiteramos, compartimos.

d) Enseñanza a discapacitados y servicios conexos.

La Ley Federal de Educación N° 24.195 contempla la educación de personas con necesidades especiales en el apartado "A" de sus regímenes particulares, artículos 27 a 29, prescribiendo que su instrucción quedará a cargo de centros o escuelas de educación especial, preparados a tal fin, con el objetivo de lograr la máxima integración de los alumnos a la sociedad.

También para ellos se regula su incorporación a la enseñanza oficial a través del decreto 1.621-69, que los incluyó en el régimen de los institutos privados del decreto 371-64.

El punto 4) del inciso h) del artículo 7° de la ley del I.V.A. dispone la exención de "los servicios de enseñanza prestados a discapacitados por establecimientos privados reconocidos por las respectivas jurisdicciones a efectos del ejercicio de dicha actividad, así como los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores prestados por los mismos, con medios propios o ajenos".

En este caso, considero que el reconocimiento que debe hacer la respectiva jurisdicción del Instituto de que se trate, opera como condición *sine qua non*, es decir, sin la cual no se estará exento, por más que pudiera pretenderse encuadrar la actividad como "clases particulares", ya que esta última posibilidad no está expresamente consagrada para este tipo de centros educacionales especiales.

Respecto de los servicios conexos de transporte y alojamiento, corresponde remitirse, en mérito a la brevedad, a lo expuesto en el punto a) del presente apartado III)-3.

e) Tratamiento de accesorios al servicio exento. Intereses, otros servicios y venta de cosas muebles.

Corresponde dilucidar ahora el tratamiento que tienen en el impuesto las ventas y prestaciones accesorias al servicio educacional principal exento.

Comenzaremos con el típico caso de los intereses resarcitorios por pago fuera de término de las cuotas de instituciones privadas. Su tratamiento está establecido en el artículo 10 del decreto reglamentario del gravamen, que dispone que resultan alcanzados por el mismo aún cuando las operaciones principales sean exentas o no gravadas. Así también se había pronunciado el Fisco en el **Dictamen 23-94**⁶⁸.

La doctrina se ha inclinado por tachar al mencionado artículo de inconstitucional, debido a que se opone al principio de unicidad que gobierna la exégesis de la ley del I.V.A.⁶⁹ Tal postura nos parece la correcta, siendo tales intereses accesorios a un servicio principal exento, y por lo tanto, también exentos.

Recientemente, la Cámara de Apelaciones ha sentenciado la inconstitucionalidad del mencionado artículo reglamentario en la causa "**Chryse S.A.**"⁷⁰, criterio compartido (aunque sólo nominalmente por no existir aún jurisprudencia de la Corte Suprema) por el Tribunal Fiscal en el fallo "**Belgrano Day School S.A.**"⁷¹. En ambos casos se siguieron los argumentos expuestos en el párrafo anterior.

Respecto de la venta de cosas muebles, deberán ser productos de reventa accesorios a la prestación principal para que su transferencia sea considerada exenta. Resulta difícil encontrar ejemplos donde esta situación se configure. Coincidimos con la postura del Organismo Recaudador esbozada en el **Dictamen 34-94** ya mencionado en otro punto de este trabajo, respecto de que la venta de uniformes escolares, artículos de librería, golosinas, etc., no configuran elementos accesorios sin

68 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 23-94, Boletín de la D.G.I., Número 487, página 840.

69 Por ejemplo, ver Fenochietto, Ricardo, ob.cit., página 840 in fine.

70 "Chryse S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 15-10-2002, Errepar Digital, BD 5 – IVA 05031.

71 "Belgrano Day School S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 04-11-2002, Errepar Digital, BD 4 – IVA 05034.

los cuales el servicio educativo no pudiera brindarse, por lo que corresponde mantener su gravabilidad independiente.

En lo atinente a los servicios gravados complementarios al educativo exento (siempre y cuando no sean accesorios a él) corresponde estar a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 7º de la Ley del IVA, disponiéndose la gravabilidad del conjunto de la prestación efectuada. En este caso también aparece difícil imaginar alguna situación real donde tal complementariedad ocurra.

Finalmente, resulta útil recordar la exclusión de objeto imperante respecto de los servicios de bares, restaurantes, confiterías y similares efectuados en establecimientos de enseñanza -oficiales o privados reconocidos por el Estado-, en tanto sean de uso exclusivo del alumnado y personal de la institución educativa, dispuesta en el apartado 1 del inciso e) del artículo 3º de la norma legal del I.V.A. Acertadamente, la D.G.I. entendió en el **Dictamen 78-93**⁷² que esta exclusión no alcanza a la venta de alimentos y bebidas efectuada mediante máquinas expendedoras, puesto que no existe prestación de servicios sino venta de cosas muebles.

f) El Monotributo y las exenciones a la educación en el I.V.A.

Como se sabe, el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes instaurado por la ley 24.977 y conocido como Monotributo permite, bajo determinadas circunstancias, el pago de un importe fijo mensual que contempla a los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, en sustitución de la liquidación normal de éstos en base a datos reales de actividad.

Dicha eventualidad plantea el interrogante de saber cuál es la situación de aquellos pequeños contribuyentes que ejerzan actividades educativas exentas en el I.V.A. ¿Su inclusión en el régimen implica renuncia a la exoneración? ¿El hecho de realizar una tarea exonerada del I.V.A. impide la opción al Monotributo?

72 Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 78-93, Boletín D.G.I. 483, página 310.

Ambas preguntas han obtenido respuesta por el artículo 54 de la Resolución General (A.F.I.P.) N° 619, que permite adherir al Régimen Simplificado a los contribuyentes exentos en el I.V.A., no implicando tal adhesión la pérdida de la dispensa. Eso sí, la cuota mensual no sufre descuento alguno por esta circunstancia.

g) El régimen promocional de educación técnica de la ley 22.317.

Brevemente comentaremos el régimen del título, ya que si bien está orientado a favorecer a la enseñanza, solo tangencialmente se toca con el tema de los impuestos a los consumos, como veremos seguidamente.

La ley mencionada, del año 1980, establece un sistema a través del cual se otorga crédito fiscal a establecimientos industriales que contribuyan al sostenimiento de escuelas o cursos de educación técnica (de nivel básico o universitario) o si organizan cursos de dicha índole en forma directa o en colaboración con otros Organismos, siempre que los mismos sean aprobados por el Consejo Nacional de Educación Técnica.

Con posterioridad, el Decreto Reglamentario del régimen N° 819-98, permite acceder al mismo a empresas interesadas en capacitar el personal de sus proveedoras y a aquellas empresas que realicen cursos de capacitación para el personal de las PYMES, debiendo contarse con aprobación de la Secretaría que las regula.

El crédito fiscal otorgado surge como un porcentaje de la masa salarial del personal en relación de dependencia abonado el último año, y resulta hábil para pagar todo tipo de impuestos nacionales (entre ellos obviamente el I.V.A.), siendo los certificados que lo avalan, a su vez, endosables a terceros.

El contenido de los cursos dictados debe estar orientado a brindar herramientas para mejorar la competitividad y gerenciamiento de las empresas participantes, por lo que generalmente, en estas clases no se sigue (ni siquiera en forma parcial) a los planes oficiales de enseñanza. Ello implica, como acertadamente lo entiende el Fisco

en el **Dictamen A.F.I.P.-D.G.I. (D.A.T.) 1-02⁷³** que los mismos se encuentran gravados por el I.V.A.

En mi opinión, la existencia de este régimen indica la clara intención del legislador en el sentido de privilegiar a la enseñanza como un factor primordial para la sociedad y la economía, sacrificando recaudación impositiva con motivo de su difusión, lo que no puede dejar de subrayarse teniendo en cuenta las controversias existentes a la hora de desentrañar cual fue dicha intención al momento de redactar las exenciones a la educación en el I.V.A., como viéramos en los puntos precedentes.”

IV) LEGISLACIÓN COMPARADA.

Habiendo analizado en profundidad el marco legal imperante en nuestro país respecto de las exenciones en el IVA a la educación, a continuación realizaremos una breve referencia a la legislación de otros países respecto de esta temática.

Corresponde aclarar que el presente apartado no tiene como objetivo lograr una descripción total de los diferentes tratamientos del tema, sino simplemente dejar sentada una referencia a las soluciones dadas por otras naciones al mismo problema.

Adentrándonos en el punto, hay que resaltar que la mayoría de las legislaciones consultadas otorgan algún tipo de beneficio en el IVA para los servicios educativos. La amplitud del mismo es variable, presentándose diversas similitudes y diferencias con el régimen argentino.

De las legislaciones consultadas, la de **Bolivia⁷⁴** es la más sencilla de todas. El impuesto presenta en este país una estructura muy simple (la ley consta de apenas 18 artículos), gravándose la prestación de servicios a título oneroso a la alícuota única del 13%. No existen exenciones para las actividades educativas. Esta situación, si bien favorece la neutralidad del gravamen, puede constituir un desaliento a la promoción de la instrucción, lo que, a mi entender, es una pérdida mayor a la recaudación que puedan generar estas actividades.

73 Dictamen A.F.I.P.-D.G.I. (D.A.T.) 01-02, Revista Impuestos, Tomo 2002-B, página 2.126.

74 Ley 843 (20-05-1986), texto ordenado por Decreto Supremo 24.602 (06-05-1997), Título I, “Impuesto al Valor Agregado”.

El I.V.A. que rige en **Uruguay**⁷⁵ alcanza tanto a la venta de bienes como a la prestación de servicios e importaciones, en general, a la alícuota del 23%, aunque existe una tasa reducida para bienes de primera necesidad. Se exime a la venta e importación de *"material educativo"*, que incluye otros elementos didácticos más allá de los libros de texto, que son exonerados, a su vez, por otra norma. Existe una dispensa otorgada a los servicios educativos de manera subjetiva, referida a las instituciones que realizan dicha actividad.

Por su parte, **Paraguay**⁷⁶ también incluye dentro del objeto del impuesto a *"la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia"*, ya sea que se brinden tanto a título oneroso como gratuito, gravándolos a la tasa general del 10%.

Existe en la nación guaraní un régimen de exenciones de tipo subjetivo incluido en el propio cuerpo legal del impuesto, que abarca a *"las entidades educativas reconocidas por el Ministerio de Educación y Cuito o el Congreso Nacional"*, además de a las entidades sin fines de lucro de base cultural.

Es útil destacar que la exención subjetiva deja fuera del I.V.A. a todos los ingresos de estas entidades, incluyéndose entonces, además de la prestación del servicio, a la venta de cosas muebles o importaciones que pudieran efectuar.

En **Chile**⁷⁷ el "Impuesto sobre las ventas y servicios" se corresponde con las características generales del I.V.A., gravando el valor agregado de cada etapa a una tasa del 18%. Aquí también rige una exención subjetiva a *"los establecimientos de educación"*, pero limitada a *"los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal"*, permaneciendo gravadas la venta de cosas muebles e importaciones que estos sujetos pudieran efectuar.

75 Ley 14.100 del 29-12-1972 y sus modificaciones.

76 Ley 125-91 (09-01-1992), Libro III, "Impuestos al Consumo", Título I, "Impuesto al Valor Agregado", y sus modificaciones.

77 Decreto Ley 825-1974 sobre "Impuesto a las ventas y servicios", reemplazado por Decreto Ley 1.606-1976 y sus modificaciones.

México⁷⁸ grava la prestación de servicios a una tasa del 15%. Se establece una exoneración a los servicios de enseñanza tanto para los prestados por el Estado como por los particulares, incluyéndose en la dispensa a las actividades de instrucción de *"la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios de nivel preescolar"*.

Como vemos, en este país el reconocimiento de los títulos otorgados opera como una condición excluyente de la exención, no otorgándose tal beneficio a las "clases particulares" que pudieran seguir el contenido del plan oficial, como ocurre en Argentina. Se limita así la norma a la instrucción formalizada y reconocida por el Estado.

Las normas de base en la **Unión Europea**⁷⁹ respecto del IVA presentan un régimen más detallado del tema. En primer lugar, se grava la prestación de servicios realizada a título oneroso en el interior del país de que se trate, por un sujeto pasivo que actúe como tal.

Estudiando el tratamiento de esta normativa comunitaria respecto de los servicios educativos, vemos que, en primer lugar, se excluye como sujetos pasivos del impuesto a *"los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de derecho público (...) en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones"*. Esto abarca indudablemente a los servicios prestados por el Estado pero, ¿qué ocurre con los particulares?

Para ellos existen dos exenciones principales, las que se transcriben a continuación:

- *"La educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de*

78 Ley del Impuesto al Valor Agregado, según D.O.F. 30-12-1980.

79 Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas del 17-05-1977 (77-388-CE).

servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables". Esta norma beneficia a las entidades de asistencia pública que no poseen fines de lucro.

- "Las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria". Por este inciso se incluye en la dispensa a quienes lucren con la instrucción, conformando un sistema bastante parecido al que rige en nuestro país.

España⁸⁰ ha receptado estas directivas de la Comunidad, aclarando que la exención para las entidades de bien público incluyen también a la guarda y custodia de niños, la enseñanza de postgrado e idiomas. Por su parte se excluye de la dispensa a los servicios de alojamiento, alimentación y a las escuelas de conductores.

Respecto de las clases dadas a título particular, la Ley ibérica limita el beneficio a las clases dadas por personas físicas no organizadas como empresas, a diferencia de lo que ocurre en Argentina. **Ortiz Gutiérrez**⁸¹, al comentar esta exención, corrobora lo expuesto afirmando: "habrá que entender que cuando se habla de clases impartidas a título particular será tanto como decir "con carácter independiente" (...) docentes lo serán cualesquiera personas que presten las referidas clases aunque no tengan una titulación académica específica...".

A continuación, ya finalizado el análisis respecto del impuesto al valor agregado, consideraremos las exenciones a las actividades educativas en el otro gravamen general sobre los consumos vigente en nuestro país, esto es, el impuesto provincial sobre los ingresos brutos.

80 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37-1992, según el texto vigente al 01-01-2001.

81 Ortiz Gutiérrez, Román, "El impuesto sobre el valor añadido", página 80, Editorial Pirámide S.A., Madrid, 1982.

V) EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y LAS EXENCIONES A LA EDUCACIÓN.

V.1) Grabavilidad del servicio.

Como ya expusieramos, el impuesto sobre los Ingresos Brutos que rige en nuestro país, desde un punto de vista económico, es un típico gravamen al consumo general de etapa múltiple acumulativa. Jurídicamente, y sin pretender profundizar en un tema por demás complejo, diremos que este recurso es utilizado a nivel provincial, teniendo en cuenta el régimen federal de gobierno que establece nuestra Constitución Nacional en su artículo 1º y la correspondiente distribución de potestades tributarias a los diferentes niveles jurisdiccionales, presente en diversos artículos de la Carta Magna.

Folco⁸² nos ilustra sobre la historia del gravamen: *"el antecedente inmediato del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ha sido el Impuesto a las Actividades Lucrativas (cuyo inspirador fue el notable maestro Dino Jarach), que entró en vigor el 1-1-48 en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, representando el gravamen medular de las provincias y la ciudad de Buenos Aires, quienes posteriormente lo establecieron"*.

Actualmente el tributo se aplica en cada una de las veinticuatro jurisdicciones (incluyendo a la **Ciudad de Buenos Aires**) en que se divide nuestro territorio nacional. De un primer análisis de las legislaciones que lo establecen, tenemos que todas lo llaman por este nombre, "impuesto sobre los ingresos brutos", excepto **Salta**⁸³, que lo denomina como "impuesto a las actividades económicas", y, paradójicamente, esta última nominación se ajusta con mayor fidelidad al hecho imponible alcanzado por el tributo (como debe ser), en detrimento de aquella, que alude más bien a la base imponible del mismo.

Normalmente las disposiciones del impuesto forman parte del Código Fiscal o Tributario que rige en la provincia, aunque hay algunos casos (por ejemplo, **Santa**

⁸² Folco, Carlos María; "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", Cuadernos de Procedimiento Tributario N° 11, página 99, Ediciones Nueva Técnica, Bs. As., 2000.

⁸³ Salta, Código Fiscal, Título Segundo de la Parte Especial, texto según ley 5.734.

Cruz⁸⁴) donde se establece por una ley independiente del mismo, lo que va en contra de la sistematización y ordenamiento que favorecen la codificación.

Pasando al análisis del hecho imponible que alcanza esta gabela, podemos afirmar que todas las jurisdicciones utilizan la misma descripción, con ciertas variantes de redacción no relevantes al fondo del asunto, que reza así:

"El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de ..., del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluídas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes"

Las notas salientes de esta definición están dadas por:

- la gravabilidad de cualquier actividad ejercida de forma habitual y a título oneroso (aspecto objetivo);
- la amplia extensión del elemento territorial donde queda configurado el hecho imponible (aspecto espacial);
- la inclusión de cualquier sujeto como parte pasiva de la relación jurídico-tributaria (aspecto subjetivo);

Como acertadamente señala **Bulit Goñi**⁸⁵, "el "ejercicio de actividad" es, a nuestro juicio, la noción central dentro del hecho imponible del gravamen que estudiamos; los otros elementos que lo componen, sin desconocer que revisten suma importancia, al punto que sin ellos tampoco nace la obligación, actúan como complementarios o condicionantes de éste".

⁸⁴ Santa Cruz, Ley 1.538.

⁸⁵ Bulit Goñi, Enrique G., "Impuesto sobre los ingresos brutos", página 62, Editorial Depalma, 2da. Edición, actualizada y ampliada, Bs.As., 1997.

De tal manera, y al existir una expresa mención a las actividades de locaciones de servicios, dentro de los cuales encontramos a las educativas, no caben dudas respecto de la configuración del hecho imponible de este tributo con sustento en ellas.

Por esta razón, y teniendo en cuenta que este es un impuesto al consumo generalmente trasiadable al igual que el I.V.A., es que se han incluido en los diferentes ordenamientos provinciales las respectivas exenciones para estos servicios "esenciales" para la sociedad. Sin embargo, y como seguidamente veremos, su alcance resulta ser un poco más acotado que las vigentes en el impuesto al valor agregado.

V.2) Exenciones subjetivas dentro de los servicios educativos.

Las exenciones al hecho imponible descripto las podemos encontrar establecidas en la Parte General del Código Fiscal (abarcando entonces, a todos los impuestos regulados por el mismo, incluyéndose, obviamente, al aquí analizado), como por ejemplo en las jurisdicciones de la **Ciudad de Buenos Aires**⁸⁶ o **Mendoza**⁸⁷, o formando parte del propio Título del Código que regula al gravamen, siendo en tal caso exoneraciones específicas para el impuesto, como en las provincias de **Misiones**⁸⁸ o **Tierra del Fuego, Antártida e islas del Atlántico Sur**⁸⁹, o, finalmente, estando incorporadas en la misma ley independiente del Código Tributario que impone el tributo, como en la provincia **Chubut**⁹⁰.

Más allá de la técnica legislativa utilizada, se observa que todas las jurisdicciones comparten patrones respecto de los sujetos o actividades a eximir del impuesto, con algunas particularidades propias de la gran cantidad de estados que regulan sobre la materia (veinticuatro). Como aclara **Bulit Goñi**⁹¹, "...*dado que la exención es una típica herramienta de política fiscal, su manejo es resorte propio de cada fisco. Lo que no impide, naturalmente, sino que más aún, lo aconseja y en*

86 Ciudad de Buenos Aires, Código Fiscal, texto según ley 541, Capítulo VI, "De las exenciones generales", de la Parte General.

87 Mendoza, Código Fiscal, texto según ley 6865, Título II, Capítulo Único, "Exenciones", de la Parte General.

88 Misiones, Código Fiscal, texto según ley 3908, artículo 139.

89 Tierra del Fuego, Antártida e islas del Atlántico Sur, Código Fiscal, texto según ley 439, Capítulo IV, "De las exenciones" del Título II, "Impuesto sobre los ingresos brutos".

90 Chubut, Decreto-Ley Provincial 1887 (t.o. 1999), Capítulo IV, "De las exenciones".

91 Bulit Goñi, Enrique G., op. cit., página 157.

particular en los Estados federales, que esas políticas fiscales no sean antagónicas o contrapuestas, sino que respondan a lineamientos generales compartidos”.

Refiriéndonos específicamente a aquellos sujetos que, entre diversas actividades, pueden ejercer también la función educativa, tenemos al Estado y a las entidades de bien público como beneficiarias de la dispensa estudiada.

a) Estado.

Todas las jurisdicciones incluyen al Estado nacional, provincial o municipal como sujeto exento del impuesto. Corresponde aclarar que para que el hecho imponible se produzca en cabeza de éste, debe prestar servicios a título oneroso, lo que en el particular caso de las actividades educativas resulta improbable por el momento.

Resulta útil recordar aquí que la Ley Nacional N° 24.049 dispuso la transferencia de los servicios educativos prestados por la Nación a las Provincias, quienes de esta manera ampliaron sus posibilidades respecto a la prestación y regulación de la instrucción dentro de sus respectivos territorios, con lo que la dispensa estudiada adquiere mayor importancia, al ser varios los estados involucrados en el tema.

Normalmente esta exoneración comprende a los organismos descentralizados o autárquicos que forman parte del estado, pero se deja afuera de la misma a las actividades realizadas por los organismos o empresas estatales que ejerzan actos de comercio, industria o de naturaleza financiera, lo cual, según mi parecer, no comprendería a la educación, que al ser brindada por el estado, tiene características de “servicio público”, aunque lo fuera a título oneroso.

b) Entidades de beneficencia.

Todas las provincias han incluido una exención para las operaciones realizadas por entidades de beneficencia, asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, fundaciones o todo otro sujeto similar, que tengan por objetivo la promoción y difusión

de determinadas actividades provechosas para la sociedad, como la ciencia, la cultura, el deporte, el arte, y entre las cuales se incluye también a la educación e instrucción.

Esta exoneración presenta generalmente limitaciones que pueden resumirse así: en primer lugar, se prohíbe que los fondos obtenidos se destinen a otros fines que los establecidos en el estatuto de la entidad o que se repartan entre sus asociados. En segundo término, la dispensa no será procedente para el caso del ejercicio de actividades comerciales, industriales o explotación de juegos de azar, lo que desnaturalizaría a la misma.

Analizando la faz educativa de estas normas, observamos lo siguiente:

Entre las jurisdicciones que enumeran taxativamente a las actividades comprendidas dentro de la exención para estas entidades, tenemos que solamente tres de ellas no incluyen en la misma a la "educación e instrucción": **Catamarca**⁹², **La Pampa**⁹³ y recientemente la **Ciudad de Buenos Aires**⁹⁴ han optado por cercenar la dispensa en tal sentido. Según mi modo de ver, ello se debe a que pudieran disfrazarse como entidades de bien público ciertas actividades típicamente comerciales, realizadas por instituciones no incorporadas a la enseñanza oficial y que distribuyeran sus utilidades vía "sueldos" a sus dueños reales. Creo que no es la manera correcta de proceder, ya que en definitiva las entidades que cumplían con todos los requisitos legales se verán privadas de una justa y razonable dispensa, pagando, en definitiva, "justos por pecadores". Ello evidencia la falta de eficiencia de la administración fiscal para hacer valer sus herramientas de fiscalización y control o la incapacidad para demostrar la verdadera realidad económica escondida en tales supuestos.

La gran mayoría de las jurisdicciones presentan exenciones explícitas para las congregaciones religiosas, lo cual podría adquirir relevancia para el caso de que las mismas ejerzan actividades de enseñanza que no pudieran encuadrar en el apartado que sigue, gozando igualmente de la exoneración del tributo. A título de ejemplo

92 Catamarca, Código Tributario, texto según ley 5022, artículo 183.

93 La Pampa, Código Fiscal, texto según ley 271, artículo 184.

94 Ciudad de Buenos Aires, Código Fiscal, inciso 7) del artículo 126, texto dado por la ley 1010.

mencionamos a la provincia de **Córdoba**⁹⁵, que exime a la Iglesia Católica u otras instituciones religiosas del gravamen.

De igual forma se incluyen exenciones para las asociaciones de profesionales que, como se sabe, tienen entre sus fines específicos, el dictado de cursos de perfeccionamiento o actualización para sus asociados. El ejemplo en este caso es **La Pampa**⁹⁶, donde la exoneración alcanza a las actividades de "capacitación o congresos".

V.3) Exenciones a los servicios educativos propiamente dichos.

En este apartado nos ocuparemos específicamente de aquellos sujetos que tienen como actividad única la prestación de servicios educativos y de las prestaciones que, ejercidas por cualquiera, tienen como núcleo a la instrucción.

a) Institutos privados de enseñanza.

Todas las jurisdicciones analizadas estipulan una exención que favorece a "los ingresos obtenidos por los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones". Existe esta norma en todas las leyes analizadas, aunque en algunos casos presenta leves variantes en su redacción que no hacen al fondo del asunto.

Se observa de su análisis que solo queda exenta la educación privada estrictamente reconocida por el estado y que brinde títulos oficiales, no operando la dispensa para los institutos que, siendo no incorporados a la enseñanza oficial, pudieran seguir los lineamientos de los planes de estudio estatales.

No se realiza ninguna mención que beneficie a actividades que no encuadren estrictamente en la dispensa, como por ejemplo, los cursos de posgrado, las guarderías, los servicios conexos de transporte, refrigerios o alojamiento, aunque por la forma de redacción del inciso podría interpretarse que si estas actividades son

95 Córdoba, Código Tributario, inciso 3) del artículo 166, texto según ley 9008.

96 La Pampa, Código Fiscal, texto según ley 271, inciso d) del artículo 184.

realizadas por los establecimientos a que se alude, también quedarían exentos del impuesto, operando la dispensa en forma subjetiva.

En la provincia de **Chubut**⁹⁷ se agrega la aclaración de que esta exención "no alcanzará a los ingresos provenientes del desarrollo de actividades comerciales y-o industriales". De tal forma quedan gravadas las ventas de útiles escolares, uniformes, libros, etc. que pudiera realizar la institución. La alusión a actividades industriales se estaría refiriendo a aquellos institutos técnicos que pudieran vender productos elaborados por sus alumnos en su proceso de aprendizaje. Considero que las exclusiones comentadas son correctas mientras no interfieran en la posibilidad de que la institución solvente parte de los gastos que acarrea su tarea educativa con los ingresos obtenidos por estas otras actividades. De lo contrario, la única perjudicada sería la enseñanza.

Recordamos, como ya lo expusieramos en la parte referida al I.V.A., que la enseñanza a discapacitados y la de jardines de infantes poseen requisitos de incorporación a los planes oficiales, con lo cual quedarían dentro de la dispensa si los mismos se cumplen.

En **Entre Ríos**⁹⁸ se exige a "las escuelas y colegios con programas oficiales, cualquiera fuere su organización jurídica". La dispensa aparece más amplia que la comentada hasta aquí, puesto que la referencia a los programas oficiales parecería apuntada a cualquier institución que los cumpla y no solamente a aquellas con reconocimiento oficial expreso.

En algunas jurisdicciones, aparte de los requisitos del reconocimiento oficial y la incorporación a los planes de estudio, se exige que los establecimientos deberán recibir algún tipo de subsidio estatal para gozar de la exención, con lo cual se acota aún más el campo del beneficio. Así se legisla, v.gr., en **Río Negro**⁹⁹ y **Catamarca**¹⁰⁰.

97 Chubut, Decreto-Ley Provincial 1887, inciso j) del artículo 18.

98 Entre Ríos, Código Fiscal, texto según ley 6505, inciso ñ) del artículo 169.

99 Río Negro, Ley N° 1301 (texto según ley 3497), inciso j) del artículo 20.

100 Catamarca, Código Tributario, texto según ley 5022, punto 5) del artículo 183.

b) Clases particulares.

Habiendo analizado lo estricto que resulta el beneficio otorgado a los institutos privados de enseñanza, resulta decepcionante observar que sólo dos jurisdicciones del país otorgan una exención a las clases particulares que pudieran ser brindadas por docentes particulares no organizados empresarialmente.

En primer lugar, la **Ciudad de Buenos Aires**¹⁰¹ reconoce la exoneración a *"los ingresos obtenidos por el desempeño de actividades didácticas o pedagógicas realizadas en forma individual y directa por personas físicas, no organizadas como empresa, cuyo título habilitante esté oficialmente reconocido"*. **Bulit Goñi**¹⁰² acertadamente opina que esta exención, *"para graficar, estaría beneficiando a la maestra particular pero no a la escuela privada"*.

En segundo término, y de manera aún mucho más acotada, y relacionándose más con temas culturales que educativos, la provincia de **Entre Ríos**¹⁰³ exonera a los ingresos obtenidos por *"docentes para el dictado de conferencias, seminarios, talleres culturales, actividades vinculadas a la destreza criolla y actividades plásticas siempre que cuenten con el certificado de actividad cultural promovida que extenderá la Subsecretaría de Cultura o Dirección de Cultura"*.

El panorama descripto respecto de este punto nos lleva a abogar por una rápida inclusión en todos los ordenamientos tributarios provinciales de una exención que alcance a las clases particulares dictadas por docentes no organizados en forma de empresa. Ello, por las razones ya expuestas en sentido de la utilidad de la educación a nivel social, y máxime cuando, por ejemplo, la mayoría de los Códigos Fiscales provinciales establecen exenciones a las profesiones liberales o a los honorarios de directores de sociedades anónimas, sectores que, indudablemente, denotan mayor capacidad contributiva que el descripto.

101 Ciudad de Buenos Aires, Código Fiscal, texto según ley 541, inciso 19) del artículo 126.

102 Bulit Goñi, Enrique G., op.cit., página 166.

103 Entre Ríos, Código Fiscal, texto según ley 6505, inciso e') del artículo 169.

c) Otros tipos de enseñanza.

Comentaremos en este punto la exención establecida por la provincia de **Salta**¹⁰⁴ para *"la enseñanza de formación y-o perfeccionamiento en materia turística y-o hotelera, comprendiendo exclusivamente las actividades consistentes en el desarrollo de cursos académicos y el otorgamiento de títulos en administración y gestión dirigidas al desarrollo y gestión del turismo. Las actividades consistentes en organización de congresos científicos, económicos o de otra naturaleza y la organización de visitas conjuntas para integrantes de empresas o entidades específicas a centros y circuitos de atracción turística"*.

Resulta interesante observar que esta dispensa busca beneficiar al turismo como recurso económico de la provincia, fomentando la enseñanza de las materias y oficios relacionados con el mismo, aunque no sean cursos brindados por institutos incorporados a la enseñanza oficial. Siendo el turismo una potencial fuente de buenos ingresos para nuestro país, sería deseable que esta idea se extienda a las demás jurisdicciones con atractivos en tal sentido.

104 Salta, Código Fiscal, texto según ley 7157, inciso a) del artículo 174.

VI) CONCLUSIONES. PROPUESTA DE CAMBIO A LA LEGISLACIÓN VIGENTE EN ARGENTINA.

En primer término deseo aclarar que, en mi opinión, la procedencia de estas exenciones a los servicios educativos está plenamente justificada, tanto en el I.V.A. como en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, debido al carácter eminentemente trasladable de ambos impuestos. La idea se refuerza si tenemos en cuenta la importancia preponderante de la educación en la sociedad, la cual ha sido considerada, por los prestigiosos estudiosos citados a lo largo de la tesina, como uno de los factores más importantes al momento de evaluar las condiciones de desarrollo económico de los países.

Es indudable que la recaudación que hoy deja de percibir el Estado por la existencia de estas exenciones, contribuirá al crecimiento futuro del país, al operar como un medio de fomento de la actividad educativa, abaratando los costos del acceso a ella para los consumidores finales. Algo similar resulta, por ejemplo, de las exoneraciones que benefician la radicación de capitales financieros en el país, resultando una pérdida de ingresos actuales para el erario pero convirtiéndose, hacia el futuro, en uno de los factores que determinan el desarrollo de la Nación.

Eilo, además, se ve corroborado por la existencia reiterada de dispensas similares en otros países, a nivel del impuesto al valor agregado, como ya fuera expuesto en el trabajo.

El alcance establecido en Argentina para liberar a los servicios educativos del I.V.A. es bastante amplio si lo comparamos con las normas de tales otras naciones. Se incluyen en nuestra legislación exenciones tanto a nivel subjetivo (por ejemplo, Estado e instituciones de bien público) como mixtas (institutos privados incorporados a la enseñanza oficial, clases particulares, guarderías, etc.), según lo visto a lo largo del estudio realizado.

Sin embargo, considero que sería beneficioso para la claridad del sistema imperante, introducir en la legislación (ya sea a nivel legal o vía decreto reglamentario) ciertos aspectos que han sido aclarados por la jurisprudencia administrativa o judicial, o que actualmente son fuente de controversia en dichos fueros, con el objetivo de

otorgar mayor certeza y seguridad jurídica a las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes dedicados a la instrucción.

En este sentido considero oportuno:

— Especificar el alcance de las leyes especiales de carácter subjetivo (que, vale la pena aclararlo, es un problema que afecta también a otras actividades más allá de la enseñanza);

— Regular el tratamiento de las materias o quehaceres de carácter extraprogramático o coprogramático, respecto de los institutos incorporados a la enseñanza oficial;

— Precisar el alcance de la exoneración a las clases particulares, determinando si pueden ser brindadas por cualquier sujeto, si es válida tanto para la instrucción grupal como individual, si el desarrollo del plan oficial de educación es sólo un piso para su procedencia y si la dispensa está orientada al dictado de clases de apoyo o abarca a cursos completos y concatenados en el tiempo;

— Aclarar el tratamiento de los jardines de infantes, ya sea considerándolos como institutos particulares de enseñanza o asimilándolos a las guarderías y jardines materno-infantiles.

— Evaluar la posibilidad de extender la dispensa a la venta de material didáctico (al margen de los libros, exentos por sí mismos), como existe en otras legislaciones.

Nuestro pensamiento acerca de estos puntos ya fue expuesto a lo largo de la tesina, por lo que nos remitimos a las partes respectivas del trabajo, en mérito a la brevedad.

Bajo estas premisas se logrará perfeccionar el sistema de exenciones en el I.V.A. a los servicios educativos, obteniéndose mayor claridad en la compleja normativa tributaria, a la vez que se fortalece el rol principal que la educación debe tener en el desarrollo de nuestra sociedad.

Respecto del análisis efectuado en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, corresponde establecer que, si bien existe una cierta armonía en las exenciones vigentes en las veinticuatro jurisdicciones, sería deseable una mayor extensión de las mismas, resaltándose los siguientes puntos, que deberían ser tratados a través de reformas a los Códigos Fiscales o a sus correspondientes reglamentaciones:

— Corresponde aclarar si las exenciones para los institutos educativos incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos por las respectivas jurisdicciones gozan de una dispensa subjetiva (para todas sus actividades) o si la misma solo alcanza a la instrucción, ya que existen otro tipo de ingresos (como por ejemplo, venta de material didáctico, indumentaria) que quedarían cubiertos por la dispensa sin ser estrictamente servicios educativos.

— Sería deseable la inclusión de una exención para los institutos privados no incorporados a la enseñanza oficial, bajo ciertas condiciones, como por ejemplo, el seguimiento de los planes oficiales en el dictado de las materias.

— Resulta absolutamente inadmisibles la casi total orfandad legislativa respecto de las clases particulares brindadas a título personal, las cuales deberían ser beneficiadas con exoneraciones que tiendan a fortalecer y difundir la actividad educativa;

— De igual manera, no puede ser que no exista una sola referencia legal respecto de los posgrados, las guarderías y los jardines de infantes, debiendo también aclararse cuáles son sus tratamientos respecto del gravamen, y orientándose las mismas (en mi opinión), para la exención de dichas actividades.

— Debería imitarse la actitud de la provincia de Salta en el sentido de promover la instrucción de actividades que benefician a la economía de la jurisdicción (en este caso, el turismo), aunque las mismas no posean planes oficiales o no sean dictadas por institutos incorporados a la enseñanza oficial.

Por otra parte, en ninguno de los impuestos analizados se legisla sobre el tratamiento a dispensar a la educación impartida exclusivamente por técnicas

modernas, como por ejemplo, cursos por internet, por videoconferencias, etc. Teniendo en cuenta el vertiginoso avance tecnológico imperante en estos días, considero que sería deseable que se regulara al respecto, estableciéndose la exención de los mismos, supeditada a que los conocimientos transmitidos recepten, como mínimo, el contenido de los planes oficiales de instrucción.

Creemos firmemente que los cambios propuestos, tanto en el I.V.A. como en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos contribuirán al fortalecimiento y difusión de la educación, reduciendo el costo del acceso a ella a través de una serie de exenciones de clara interpretación y extendidas a diversas modalidades que la misma asume.

Ello acarreará indudablemente una pérdida recaudatoria actual, pero, estamos seguros, ese sacrificio redundará en el aumento de las posibilidades de crecimiento económico futuro de nuestra Nación, objetivo primordial que no debe ser perdido de vista al momento de legislar, reglamentar o sentenciar sobre la materia.

Pensamos que, habiendo enumerado puntualmente los problemas actuales de las actividades educativas en los impuestos a los consumos que rigen en nuestro país, y habiendo propuesto las correspondientes soluciones a los mismos, el objetivo de esta tesina se encuentra cumplido, abogándose finalmente por el pronto abordaje de ellos, tanto por la comunidad educativa como por la tributaria, en función de la adopción de las soluciones propuestas, o de otras más inteligentes que pudieran surgir del amplio debate que el tema se merece.

VII) BIBLIOGRAFÍA.

Doctrina.

- Aristóteles; "Metafísica", Clásicos Jackson, Volumen III, Bs. As., 1956.
- Belocopitow, Enrique; "Cómo crear una argentina competitiva", Diario "La Nación", Suplemento "Enfoques", página 5, del 19 de mayo de 2002.
- Bulit Goñi, Enrique G.; "Impuesto sobre los ingresos brutos", Editorial Depalma, 2da. Edición, actualizada y ampliada, Bs.As., 1997.
- Collosa, Alfredo; Duelli, Javier y Franchi, Carlos; "Análisis integral de la educación frente al I.V.A.", Revista "Impuestos", Tomo 2002-B, página 1861.
- Costa, María I.; "Clases particulares gravadas con el I.V.A.", Diario "Ámbito Financiero", Suplemento "Novedades Fiscales", página 84, del día 24-06-2002.
- Diez, Humberto P.; "Impuesto al Valor Agregado", Editorial Errepar, Bs.As., 1994.
- Due, John F.; "Diseño y aplicación de impuestos al valor agregado: algunas cuestiones no resueltas", Revista Derecho Tributario, Tomo III, página 741.
- Fenochietto, Ricardo; "Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico", Editorial La Ley, 2001.
- Ferraro, Ricardo H.; "Actualidad Tributaria", Revista "Impuestos", Tomo 2002-B, página 1702.
- Foico, Carlos María; "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", Cuadernos de Procedimiento Tributario Nº 11, Ediciones Nueva Técnica, Bs.As., 2000.
- García Vizcaíno, Catalina; "Derecho Tributario", tomo II, Editorial Depalma, 1996.
- González, Miguel A.; González Zanoni, Cecilia C. y Aguirre, Jorge Abel; "Los valores en el derecho tributario", Editorial Errepar, Bs.As., 2002.
- González Cano, Hugo; "Orientaciones para la armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino", Boletín de la D.G.I. 329, mayo-1981, página 491, citado por Omar Premuda en el artículo referenciado más adelante.
- Jaeger, Werner; "Paideia: los ideales de la cultura griega", Fondo de Cultura Económica, México, 1957.

- Jaim Etcheverry, Guillermo; "La tragedia educativa", Fondo de Cultura Económica, Bs.As, 2001.
- Kaplan, Hugo E., "Las exenciones en el impuesto al valor agregado", artículo publicado en el libro "Los impuestos del 90", autores varios, páginas 455 a 473, Ediciones Macchi, Bs.As., 1990.
- Neumeyer, Pablo Andrés; "Una prioridad olvidada", Diario "Clarín", Suplemento "Económico", página 28, del 10 de noviembre de 2002.
- Macón, Jorge; "Economía del sector público", Mc Graw-Hill Interamericana.
- Maivestiti, Daniel; "Por lo estricto de las exenciones, a criterio de la Cámara, los jardines de infantes y las academias de inglés están gravados con el I.V.A.", Revista "Impuestos", Tomo 2002-B, página 1911.
- Marchevsky, Rubén A.; "IVA Análisis Integral", Ediciones Macchi, 1996 y su segunda edición, ampliada y actualizada, del año 2002.
- Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy; "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Mc Graw Hill, 1992.
- Oklander, Juan; "Tratamiento en el I.V.A. de la información, la cultura y el arte", Revista "La Información", Tomo 70, página 1125.
- Ortiz Gutiérrez, Román, "El impuesto sobre el valor añadido", Editorial Pirámide S.A., Madrid, 1982.
- Platón; "Diálogos" - "Laques", en "Historia de la filosofía griega", Tomo IV, Editorial Gredos, Madrid, 1990.
- Premuda, Omar F., "El IVA. y sus exenciones: pautas para un análisis integral", Revista "Derecho Tributario", Tomo XI, página 100.
- Ramírez Gómez, Salvador; "El impuesto sobre el valor añadido", Editorial Civitas S.A., Madrid, 1994.
- Ramón, Mónica P.; "El impuesto al valor agregado en la educación", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XVII, Septiembre-1996, obtenido del sistema Errepar Digital.
- Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D.; "Economía", 13a. edición, Mc Graw Hill, 1993.
- Shoup, Karl; "Finanzas Públicas", Aldine, 1969.

Jurisprudencia judicial y administrativa.

— "Alba Angélica Invernizzi y Norma Alicia Orsi S.R.L.", Tribunal Fiscal de la Nación, 22-11-2000, Sala "B", obtenida del sistema Errepar Digital, BD 4, IVA 03659 y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 02-05-2002, obtenida del sistema Errepar Digital.

— "Asociación de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados de Córdoba", Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 24-08-2000, obtenida de la "Recopilación de legislación, jurisprudencia y doctrina" entregada por la cátedra del módulo sobre impuestos a los consumos, capítulo 6, hojas 73 y 74.

— "Aveilaneda, Noemí y Román, Juan José", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 23-11-1998, Diario "BAE", Suplemento "Panorama Tributario" del 30-06-1999, página 15.

— "Belgrano Day School S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 04-11-2002, Errepar Digital, BD 4-IVA 05034.

— "C.A.T.E. S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 10-07-2002, obtenido del sistema Errepar Digital.

— "Colegio Victoria S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, 21-03-2000, Sala B, obtenido del sistema Errepar Digital, BD 3, I 03227 y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 16-05-2002, obtenida del sistema Errepar Digital.

— "Chryse S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 15-10-2002, obtenida del sistema Errepar Digital, BD 5- IVA 05031.

— "Delphian S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 07/02/2001, Revista "Universo Económico", Abril/2001, página 94, Sección "Jurisprudencia tributaria", comentada por la Dra. Teresa Gómez y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 27-08-2002, obtenida del sistema Errepar Digital.

— "FLIP S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 15-05-2002, obtenida del sistema Errepar Digital.

— "García Martín, Ángel", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 18-02-2002, obtenida del sistema Errepar Digital.

— "Guzmán, Víctor", Corte Suprema de Justicia de la Nación, 17-03-72, Revista Impuestos, Tomo XXXI-A, página 584.

— "Lo Iácono, Orietta Haydeé", Tribunal Fiscal de la Nación, 13-07-2000, Sala "B", obtenida del sistema Errepar Digital, BD 3, IVA 03381.

— "NJL CONTINENTAL S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 15-11-2002, obtenida del sistema Errepar Digital.

— "Ojeda, Héctor Orlando y Fernández, Graciela Lidia", Tribunal Fiscal de la Nación, 22-08-2001, Sala "C", obtenida del sistema Errepar Digital.

— "Prodecom S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 09-12-2002, Revista "Impuestos", Tomo 2003-A, página 43.

— "Ruiz de Aguirre, Viviana Balbina", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 07-11-2002, sin publicar.

.....

— Consulta del 26-06-91, Boletín D.G.I. 469, página 70.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 76-93, Boletín D.G.I. 483, página 309.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 78-93, Boletín D.G.I. 483, página 310.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 23-94, Boletín de la D.G.I., Número 487, página 840.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 34-94, "Legislación Tributaria", Tomo I, páginas 334 y 335.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 35-94, "Legislación Tributaria", Tomo I, página 335.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 44-94, Boletín D.G.I. 491, página 1363.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 79-94, Boletín D.G.I. 494, página 221.

— Dictamen D.G.I. (D.A.T.) 25-97, Revista "Impuestos", Tomo 1998-A, página 1168.

— Dictamen A.F.I.P. (D.A.T.) 97-99, Sistema Errepar Digital.

— Dictamen A.F.I.P. (D.A.L.) 1-02, Sistema Errepar Digital.

— Dictamen A.F.I.P. (D.A.T.) 1-02, Revista "Impuestos", Tomo 2002-B, página 2126.

— Instrucción General (D.G.I.) 24-93, Boletín D.G.I. 479, página 1293.

— Instrucción General (D.G.I.) 28/95, Sistema Errepar Digital.

— Instrucción General (A.F.I.P.) 5/00, Sistema Errepar Digital.

Legislación analizada.

- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.
- Constitución de la Nación Argentina.
- Ley 24.977 (Régimen de Monotributo).
- Ley 24.195 (Ley Federal de Educación).
- Ley 24.049 (Transferencia de servicios educativos).
- Ley 23.349, texto ordenado por Decreto 280/1997 y sus modificatorias (Ley del I.V.A.).
- Ley 22.317 y sus modificatorias (Régimen de crédito fiscal por educación técnica).
- Decreto 692/98 y sus modificatorios, Reglamentario de la Ley del I.V.A.
- Decreto 988/81 y sus modificatorios, Reglamentario del Régimen de Crédito Fiscal por Educación Técnica.
- Decreto 1621-69, regulatorio de la incorporación a la enseñanza oficial de los jardines de infantes y de los establecimientos para discapacitados.
- Decreto 371-64, regulatorio de la incorporación a la enseñanza oficial de los institutos privados.
- Resolución General (A.F.I.P.) 619/99 y sus modificatorias.

Legislación provincial.

- Buenos Aires, Código Fiscal, texto ordenado según Ley 12.397/00 y sus modif.
- Catamarca, Código Tributario, Ley 5.022/01 y sus modif.
- Chaco, Código Tributario, Decreto-Ley 2.444 y sus modif. y Ley 2.791/83.
- Chubut, Decreto-Ley 1887, texto ordenado en 1999 y sus modif.

- Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Código Fiscal, Ley 541/01 y sus modif.
- Córdoba, Código Tributario, Ley 6.356/80 y sus modif.
- Corrientes, Código Fiscal, Ley 3.804/84 y sus modif.
- Entre Ríos, Código Fiscal, Ley 6.505/97 y sus modif.
- Formosa, Código Fiscal, Ley 865/83 y sus modif.
- Jujuy, Código Fiscal, Ley 3.202/82 y sus modif.
- La Pampa, Código Fiscal, Ley 271/62 (texto ordenado en 2002 por Ley 1.941).
- La Rioja, Código Tributario, Ley 6.402/98 y sus modif.
- Mendoza, Código Fiscal, Ley 4.362/87 y sus modif.
- Misiones, Código Fiscal, Ley 2.860/91 y sus modif.
- Neuquén, Código Fiscal, Ley 1.889/91 y sus modif.
- Río Negro, Ley 1.301/94 y sus modif.
- Salta, Código Fiscal, Decreto-Ley 9/95 y sus modif.
- San Juan, Código Tributario, Ley 3.908/89 y sus modif.
- San Luis, Código Tributario, Ley 3.883/78 y sus modif.
- Santa Cruz, Ley 1.538/83 y sus modif.
- Santa Fé, Código Fiscal, Ley 3.456/90 y sus modif.
- Santiago del Estero, Código Tributario, Ley 5.191/83 y sus modif.
- Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Código Fiscal, Ley 439/99 y sus modif.
- Tucumán, Código Tributario, Ley 5.121/79 y sus modif.

Legislación extranjera.

- Bolivia, Ley 843 (20-05-1986), texto ordenado por Decreto Supremo 24.602 (06-05-1997).
- Chile, Decreto Ley 825-1974, reemplazado por Decreto Ley 1.606-1976 y sus modif.
- Comunidad Económica Europea, Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas del 17-05-1977 (77-388-CE).
- España, Ley del I.V.A. 37-1992, según texto vigente al 01-01-2001.
- México, Ley del I.V.A., según D.O.F. 30-12-1980.
- Paraguay, Ley 125-91 (09-01-1992) y sus modif.
- Uruguay, Ley 14.100 (29-12-1972) y sus modif.

Otras fuentes.

- Versión taquigráfica del debate parlamentario de la Ley Nacional N° 23.871 de generalización del impuesto al valor agregado (entre otras), efectuado los días 23, 29 y 30 de Agosto y 5 y 6 de Setiembre de 1990 en la Cámara de Diputados y 27 y 28 de Setiembre de 1990 en la Cámara de Senadores.
- Constitución de la UNESCO (Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura).
- Editorial del Diario "La Nación" del día 02-03-2003, titulado "El saber, motor de la economía" (página 28).
- Artículo periodístico del Diario "Página 12" del día 12-07-2002, titulado "Reforma muy resistida" (página 15).