

Este documento ha sido descargado de:  
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión  
Pública *del* Conocimiento  
Académico y Científico**

**<http://nulan.mdp.edu.ar>**

# TRABAJO FINAL

Universidad Nacional de Mar del Plata

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Escuela de Posgrado

Especialización en Tributación

Título del trabajo: “La exención en el Impuesto al Valor Agregado de la educación privada  
de idiomas”

Apellido y nombre del Autor: Sicuelo, Ivana Raquel

Apellido y nombre del Tutor: Cr.Sr.Battilana, Carlos

Fecha: 31 de Octubre de 2012



## ÍNDICE

<b>Introducción .....</b>	<b>Página 3</b>
<b>Consideraciones extranormativas .....</b>	<b>Página 4</b>
<b>Naturaleza de los establecimientos privados .....</b>	<b>Página 8</b>
<b>Análisis de la razonabilidad de gravar a la educación con impuestos al consumo y justificación de la eventual exención.....</b>	<b>Página 10</b>
<b>Legislación específica .....</b>	<b>Página 13</b>
<b>Instituto de la exención .....</b>	<b>Página 14</b>
<b>Comentarios y análisis normativos y jurisprudenciales .....</b>	<b>Página 16</b>
<b>Vaivenes jurisprudenciales frente a la exención bajo análisis .....</b>	<b>Página 25</b>
<b>Tratamiento del tema por otras normas .....</b>	<b>Página 32</b>
<b>Posibles situaciones frente al I.V.A. de las academias de idiomas .....</b>	<b>Página 34</b>
<b>Consideraciones previas a las conclusiones .....</b>	<b>Página 36</b>
<b>Conclusiones .....</b>	<b>Página 38</b>
<b>Bibliografía y Jurisprudencia .....</b>	<b>Página 42</b>

## INTRODUCCIÓN

Decidí abordar el tema del tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de los servicios educativos brindados por institutos privados de idiomas en virtud de que en nuestro país existen opiniones controvertidas tanto doctrinaria como jurisprudencialmente respecto de esta cuestión, con la finalidad de poder dilucidar si los mismos pueden o no considerarse exentos del mencionado impuesto.

En la práctica, desde la generalización del Impuesto al Valor Agregado a los servicios, los referidos institutos, amparándose en la exención prevista en el inciso h del artículo 7 de la ley de IVA, se han inscripto en la Administración Federal de Ingresos Públicos bajo la categoría IVA Exento no tributando el impuesto.

En 1992 (tras la reforma del IVA) el organismo fiscal comenzó a practicar ajustes en los periodos fiscalizados en los casos en que los referidos institutos no habían pagado el impuesto por considerarse exentos, lo cual motivó apelaciones al Tribunal Fiscal de la Nación, cuyos primeros fallos al respecto aparecieron a partir del año 2000 resolviendo en algunos casos a favor del ajuste y en otros casos en contra.

Tanto el fisco como las academias han recurrido las sentencias del Tribunal Fiscal ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y recién en el año 2006 se obtuvo un fallo de la Corte Suprema de la Nación respecto de este tema.

A lo largo del presente trabajo se analizará la legislación, la doctrina y la jurisprudencia pertinente, a fin de poder arribar a una conclusión respecto a si es pertinente o no la exención para los servicios de enseñanza de idiomas impartidos por instituciones privadas.

## CONSIDERACIONES EXTRANORMATIVAS

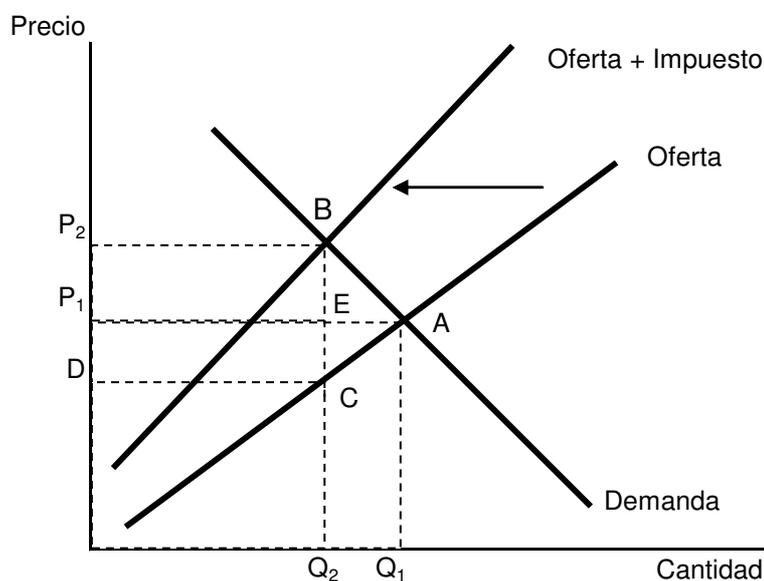
La educación nos revela nuestras posibilidades y nuestros límites, y es considerada como un valor fundamental de toda sociedad. Es una de las principales causas de crecimiento y desarrollo económico de toda economía. La educación es una escalera ascendente a la dignidad mediante el logro de nuestras propias actitudes que favorece y facilita planificar el auténtico significado de nuestra existencia y convivencia.

Si bien no caben dudas de la necesidad de la educación primaria y secundaria así como también de la importancia de la educación terciaria y universitaria, es dable reconocer que tanto la enseñanza de idiomas, al igual que cursos de computación o cualquier otro curso de capacitación, impartidos por entes privados (todos estos últimos reciben el mismo tratamiento frente al Impuesto al Valor Agregado) son herramientas educativas muy valiosas en una economía.

Los términos “Educación” e “Impuestos” a priori parecen un tanto contrapuestos. El principio de finalidad exige que todo tributo se proponga satisfacer un fin de interés general. La tributación no tiene como fin enriquecer al Estado sino lograr un beneficio colectivo público. A su vez, además del fin recaudatorio existen fines extrafiscales como puede ser a través un impuesto desalentar el consumo de un bien considerado nocivo para la salud. O bien el legislador puede eximir actividades que considera estratégicas o prioritarias atendiendo al fomento de las mismas. Es por esto que más adelante analizaremos a través de los gráficos de oferta y demanda educativas la incidencia de gravar impositivamente la actividad de la enseñanza privada en cualquiera de sus acepciones.

En economías desarrolladas puede observarse como cada vez se dedican mayores recursos financieros a la educación y la investigación. Gracias a los apoyos financieros de empresas y particulares anglosajones, las universidades tanto en los Estados Unidos como en Canadá han crecido. En Europa, las escuelas y universidades privadas son apoyadas financieramente por los Estados.

Todo lo que pueda hacer para disminuir los costos de la educación sólo puede redundar en beneficio de la comunidad entera.



El Impuesto al Valor Agregado es básicamente un impuesto al consumo y es de carácter regresivo. Un impuesto de esta naturaleza afecta tanto a oferentes como a demandantes.

Siguiendo las leyes de la Oferta y la Demanda tenemos una curva de Oferta educativa privada con pendiente positiva ya que a mayor precio mayor será la cantidad de servicio ofrecida en el mercado y una curva de Demanda de pendiente negativa que refleja una relación inversa entre Precio del servicio y Cantidad demandada del mismo.

Partimos de una situación de equilibrio inicial reflejada en el punto A de la gráfica precedente, en el cual existe un equilibrio entre la cantidad ofrecida y la cantidad demanda del servicio, lo que determina el precio y la cantidad de equilibrio del servicio en la economía.

Al establecer un impuesto sobre la educación privada (en este caso se grava con el Impuesto al Valor Agregado) se producirá un desplazamiento de la curva de Oferta hacia la izquierda, la diferencia vertical entre la curva de Oferta original y la nueva curva de Oferta no es nada más ni nada menos que el impuesto.

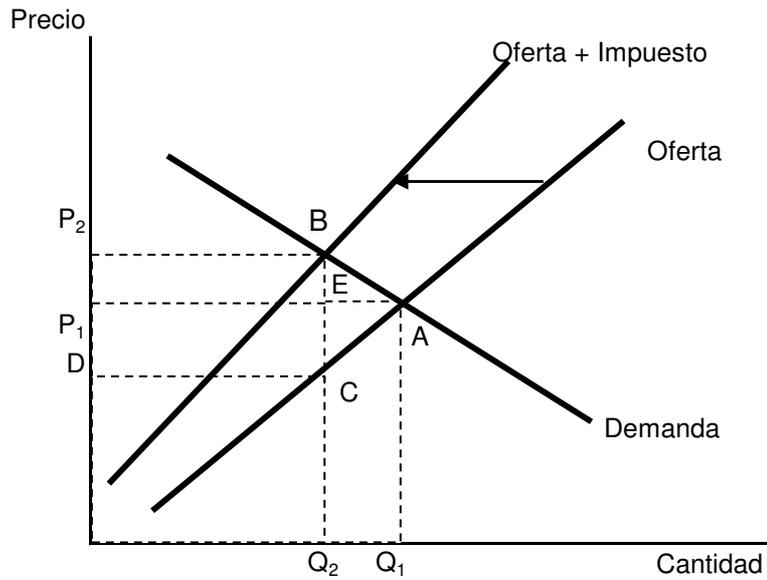
El nuevo equilibrio se da en el punto B, y podemos apreciar claramente que aumenta el arancel del servicio y se reduce la cantidad de servicio en el mercado. La recaudación fiscal será

la superficie rectangular  $P_2BCD$ . Tal como puede verse en la gráfica, el impuesto afecta tanto a los establecimientos educacionales privados como a los consumidores de dichos servicios. La superficie  $P_2BEP_1$  es la parte del impuesto que paga el consumidor (el estudiante o sus padres) y la superficie  $P_1ECD$  es afrontada por los oferentes (titulares de los establecimientos educacionales privados). El triángulo  $ABC$  es una pérdida irre recuperable de bienestar para la sociedad, ya que se reduce tanto el excedente del consumidor como del oferente.

El efecto del IVA sobre la educación privada dependerá de la elasticidad de la demanda de este servicio. Ante la ausencia de estudios empíricos sobre esta elasticidad, entonces podemos manejar tres hipótesis en virtud de que los valores que puede adquirir este tipo de elasticidad pueden ser mayores, iguales o menores que uno. Si fuera mayor a uno decimos que se trata de un servicio de demanda elástica lo cual significa que ante un aumento (reducción) de precio, la cantidad demandada disminuirá (aumentará) más que proporcionalmente. Suponiendo que el valor de la elasticidad fuera igual a uno podemos decir que la elasticidad es unitaria en cuyo caso ante un aumento (disminución) del precio la cantidad demandada disminuirá (aumentará) proporcionalmente a la variación del precio. En el caso en que la demanda fuera inelástica, esto se da cuando el valor de la elasticidad es menor a uno, ante un aumento (disminución) del precio, la cantidad demandada del servicio disminuirá (aumentará) pero menos que proporcionalmente.

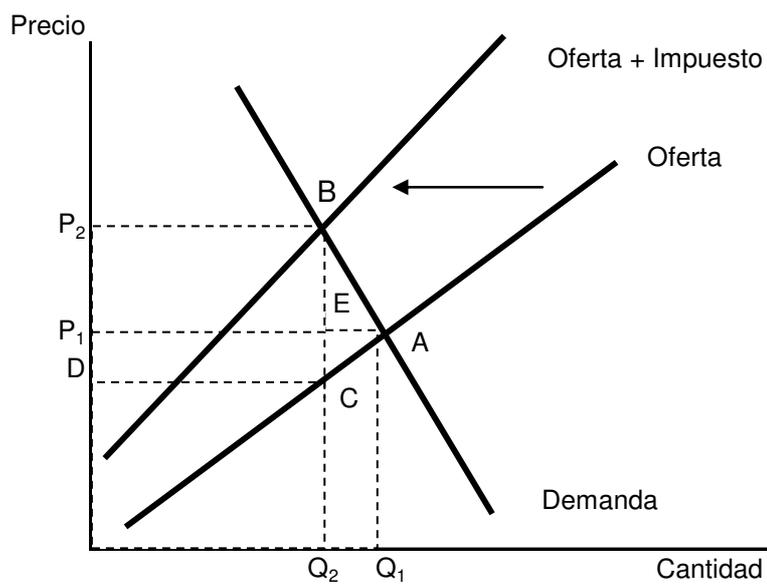
A continuación analizaremos los casos de elasticidad de la demanda elástica e inelástica que son los más comunes.

Si la demanda de educación privada fuera elástica, entonces la mayor parte de la incidencia del impuesto recae sobre las instituciones educativas privadas, viéndose también afectados los usuarios del servicio pero en una menor medida. Como podemos apreciar en la siguiente gráfica, el precio sube pero poco en comparación con la disminución en la cantidad de servicio demandada.



Si la elasticidad de la demanda fuera unitaria el aumento de precio del servicio, a causa del impuesto y reduce la cantidad demandada en la misma proporción.

Si la demanda fuera inelástica el precio aumenta en forma significativa, y la cantidad se reduce pero en menor proporción, tal como puede apreciarse en la siguiente gráfica.



## NATURALEZA DE LOS ESTABLECIMIENTOS PRIVADOS

Anteriormente se analizó la incidencia del Impuesto al Valor agregado sobre la educación privada, aquí cabría efectuar una distinción con respecto a las distintas categorizaciones de establecimientos educacionales que pueden existir. La ley 13.047 que regula la organización de la educación privada en nuestro país estipulando en su primer artículo que todos los establecimientos privados de enseñanza, cualquiera sea su naturaleza y organización, ajustarán sus relaciones con el Estado y con su personal a las prescripciones de la presente ley. Continúa en su artículo 2º clasificando a los establecimientos privados en tres categorías:

- a) **Adscriptos a la enseñanza oficial:** establecimientos privados de enseñanza primaria, fiscalizados por el Consejo Nacional de Educación y de enseñanza secundaria, normal o especial; incorporados a la enseñanza oficial dependiente del Ministerio de Justicia e Instrucción Pública;
- b) **Libres:** establecimientos privados, de enseñanza secundaria, normal o especial, que, siguiendo los planes y programas oficiales, no estén comprendidos en el apartado anterior;
- c) **Establecimientos privados, de enseñanza en general:** Establecimientos privados, de enseñanza, directa o por correspondencia, no incluidos en los incisos a) y b).

Las academias de idiomas quedarían incluidas dentro del inciso c). Como se desprende más adelante de la mencionada ley, para el establecimiento de los aranceles que cobrarán a sus alumnos los establecimientos "adscriptos a la enseñanza oficial", el Consejo Gremial de Enseñanza Privada los clasificará en tres categorías, teniendo en cuenta las características de la zona, el material didáctico de que dispongan y las comodidades que ofrezcan a sus alumnos y, antes del 1º de enero de cada año, deberá someter a la aprobación del Poder Ejecutivo las tarifas mínimas propuestas para cada categoría. Estos aranceles serán percibidos únicamente durante el período lectivo establecido por los organismos técnicos respectivos.

En el artículo 23 de este pliego normativo se establece que los establecimientos privados de enseñanza, comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 2º, comunicarán al Consejo Gremial

de Enseñanza Privada, los aranceles de enseñanza que fijen para sus alumnos, dentro de los 30 días de establecidos, situación que en la práctica por parte de los institutos privados de idiomas no se lleva a cabo.

La mencionada ley establece que el P.E. llevará un registro de todos los establecimientos privados de enseñanza y de su personal. Está establecido que este Registro será llevado por el Departamento de Instrucción Pública. En la práctica no he podido encontrar rastros del mismo y consultando a instituciones privadas educativas tales como institutos de computación y de idiomas, entre otros, he detectado que no conocen de la existencia de este Registro y por lo tanto nunca se han registrado.

También se establecen los derechos del personal directivo, docente, docente auxiliar, administrativo y de maestranza de estas instituciones y se fija que el Consejo Gremial de Enseñanza Privada será el encargado de establecer los salarios del personal que preste servicios en las academias de inglés.

La actual Ley de Educación Nacional estructura el sistema educativo en 4 niveles: Educación Inicial, Educación Primaria, Educación Secundaria y Educación Superior; y en 8 modalidades, constituyendo estas últimas opciones organizativas y/o curriculares de la educación común, dentro de uno o más niveles educativos. Además establece que “los servicios educativos de gestión privada estarán sujetos a reconocimiento previo y a la supervisión de las autoridades educativas provinciales”. No existiendo en la práctica datos de dicho contralor hacia los establecimientos privados de idiomas.

Queda claro y no está en discusión que la exención del artículo 7 inciso h rige para los establecimientos incluidos en los incisos a) y b) del artículo 2 de la norma, no está tan claro si rige para los del inciso c) que es materia del presente trabajo.

El reconocimiento oficial a la enseñanza impartida en los institutos privados de nivel medio superior, jardines de infantes, escuelas primarias y escuelas diferenciales se encuentra reglamentado por los decretos 371/64 y 1621/69.

## ANÁLISIS DE LA RAZONABILIDAD DE GRAVAR LA EDUCACIÓN CON IMPUESTOS AL CONSUMO Y JUSTIFICACIÓN DE LA EVENTUAL EXENCIÓN

En los impuestos indirectos sobre los consumos, normalmente el sujeto pasivo del tributo no coincide con la persona del consumidor. En esta modalidad impositiva juega un rol importante el fenómeno de la traslación, que si bien es ajeno a la relación jurídico-tributaria, representa un hecho concreto, de existencia real, que el legislador consideró como premisa al imponer las contribuciones.

Los impuestos indirectos al consumo, al repercutir en los precios y las cantidades de mercaderías consumidas en el mercado, producen efectos en las ofertas, demandas y precios de los consumos, tal como fuera reflejado gráficamente en el capítulo de consideraciones extranormativas. Consecuentemente se opera una incidencia en la distribución del producto de las actividades económicas entre los integrantes de la economía, efectos que dependerán, en gran parte del tipo de gravamen que se aplique.

Por lo general, este tipo de impuestos representan una carga tributaria desigual respecto de los rendimientos netos de las empresas, al considerar como base de medida conceptos (como por ejemplo ingresos brutos) que prescinden de uno de los índices de capacidad contributiva como el nivel de renta.

Los impuestos relacionados con el consumo participan del efecto sustitución, al alentarse el ahorro en detrimento del consumo. Ello coadyuva al incremento de la tasa de formación de capitales, a diferencia de los impuestos sobre las rentas o los patrimonios, donde las riquezas atesoradas son susceptibles de tributación.

Pero si analizamos la cuestión desde el punto de vista de la equidad, debemos concluir que la argumentación precedente no debe justificar la no imponibilidad de los ahorros a título universal, ya que los mismos manifiestan una capacidad de contribución de similar magnitud que las cantidades consumidas.

Por otra parte, los importes ahorrados normalmente se concentran, en mayor medida, en los contribuyentes de más altos ingresos, aspecto éste que acentuaría el carácter regresivo del gravamen.

Esta clase de impuestos son carácter regresivo ya que el peso del gravamen es superior para las clases de menores ingresos, las cuales no obstante tributar menos en términos absolutos (ya que gastan menos por tener un ingreso inferior), contribuyen en una mayor proporción relativa.

Si el tributo sobre el consumo sólo gravara las ventas de mercaderías y no las de servicios, discriminaría en función de las preferencias de los consumidores, por ende resultaría más regresivo que un gravamen que alcanzara en forma general las ventas y los servicios, ya que normalmente los sectores de mayores recursos económicos consumen servicios en mayor proporción. Aquí encontramos un argumento que justificaría la gravabilidad de los servicios, entre ellos el de la educación privada.

Pero como es frecuente, en miras de paliar el efecto nocivo de la regresividad, podrían propugnarse algunas medidas tendientes a excluir de la base de imposición, productos alimentarios, farmacéuticos, educación, entre otros por considerados indispensables o muy importantes para la sociedad.

Si bien se establece en el artículo 16 de la Constitución Nacional que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, como los privilegios están autorizados por el mismo pliego normativo se reconocen como válidos; ya que algunas desigualdades se fundan en la justicia de trato desigual a situaciones diferenciables razonablemente. Si se hiciera una adscripción irrestricta al principio de igualdad esto conduciría más de una vez al más injusto de los resultados si la ley no se hiciera cargo de la diversidad de situaciones y circunstancias a las que ella pueda ser llamada a aplicarse.

Puede decirse que la igualdad no es un concepto preciso, absoluto, o matemático que conduzca al igualitarismo sino, más bien, una noción relativa, por lo cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales.

Como síntesis de la doctrina de la Corte Suprema Justicia respecto a este punto, se encuentran citadas en el libro “Tratado de Tributación de Derecho Tributario” Tomo I las siguientes expresiones de la Corte:

- La igualdad establecida por la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide la formación de categorías sujetas a tarifas diversas, siempre que en su conformación no se hagan distinciones arbitrarias y las clasificaciones de la materia imponible, de los bienes, o de los sujetos alcanzados reposen sobre bases razonables.
- El principio de igualdad que establece el artículo 16 de la Constitución Nacional sólo requiere que no se establezcan privilegios o excepciones, que excluyan a unos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, mas no impide que el legislador contemple en forma diferente situaciones que se consideren distintas, cuando las distinciones no sean arbitrarias ni respondan a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo.
- La garantía constitucional de la igualdad respecto de las cargas públicas no es óbice a la validez de leyes especiales de privilegios cuando ellas estén expresamente orientadas a la consecución de objetivos y fines expresamente contemplados en el texto constitucional.
- La garantía de la igualdad ha sido dada a los particulares contra la autoridad, y no a esta última para la defensa de su potestad impositiva.
- El criterio de distinción en materia impositiva no debe imprescindiblemente referirse a consideraciones económicas, siendo válidas las categorías fundadas en razones de conveniencia, justicia social y bien común, ajenas a la simple medida de capacidad contributiva de los afectados.

En base a estas consideraciones estaría justificado el hecho de gravar a los servicios dentro de los cuales se encuentra la educación privada con el Impuesto al Valor Agregado, a la vez que también estaría justificada una exención a la misma por el motivo de que la educación, en todas sus acepciones, es una valiosa herramienta para todos los habitantes de la Nación.

## LEGISLACIÓN ESPECÍFICA

Actualmente los institutos o establecimientos educativos privados que presten servicios de enseñanza de idiomas a cambio de un arancel se encuentran alcanzados por la ley del IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 3° inc. e) punto 21 de la misma, el cual expresa que “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y prestaciones de servicios, 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.

Luego habrá que analizar si los servicios que nos encontramos analizando podrían llegar a quedar encuadrados en alguna de las exenciones previstas en la ley del impuesto.

Cabe recordar que en sus inicios la ley de IVA solamente gravaba bienes y no servicios, luego se generalizó la referida ley alcanzando también a los servicios a fin de disminuir la regresividad del tributo ya que los sectores de mayor nivel de ingreso son quienes mayormente consumen servicios.

En el artículo 7 inciso h de la ley de IVA se exime del gravamen a: *“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 postgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos.*

*La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responde 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”.*

A lo largo del presente trabajo se intentará arribar a una conclusión respecto de si encuadran o no en esta exención los servicios de enseñanza privada de idiomas.

### **INSTITUTO DE LA EXENCIÓN**

Al analizar las exenciones podemos observar que en su mayoría son establecidas sobre bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades básicas.

Muchas veces la voluntad del legislador ha sido la de evitar la incidencia del tributo en el precio final del servicio que se brinda, es decir hacer más accesible en determinadas circunstancias ciertos bienes y servicios persiguiendo de esta manera un fin social.

El principio de legalidad rige también para el caso de las exenciones razón por la cual deben estar establecidas por ley. La existencia de un impuesto y su magnitud es un hecho trascendental, habida cuenta que implica que un sujeto debe ceder parte de su patrimonio a la sociedad. Por tal motivo se requiere que no pueda ser establecido sino con el consentimiento de los representantes del pueblo. Lo mismo puede decirse entonces de una exención: si todas las personas que viven en una sociedad para solventar los gastos del Estado deben desprenderse de una porción de su patrimonio y otras no, ello implica un hecho tan trascendental como el establecimiento del gravamen, lo que ha llevado a la doctrina y a los tribunales a sostener que también las exenciones deben emanar de una ley.

Es por esto que las exenciones, las cuales llevan a excluir a determinados sujetos, situaciones o actos, que en principio están incluidos dentro del hecho imponible del tributo, encuentran también su andamiaje jurídico en la propia ley.

La forma de interpretar los beneficios exentivos que de alguna manera estarían derogando el hecho imponible ya sea por sea por una exención propiamente dicha o por beneficios promocionales, posee vinculaciones con la naturaleza de cada figura. Esta afirmación se funda en la circunstancia de que alguna de estas exoneraciones nacen como exigencia de respetar las

capacidades contributivas relativas que exterioriza el universo de los contribuyentes. De esto se infiere que esta clase de inhibición de los efectos de la ley, en realidad integra y completa el propio hecho imponible. Otras, en cambio resultan ajenas a la capacidad contributiva y encuentran sustento en razones de política extrafiscal u ordenamiento económico (privilegios), al amparo de la “cláusula de progreso”.

Casás (Tratado de Tributación – Tomo I “Derecho Tributario” Volumen 1 – Director: Horacio García Belsunce – Autores Varios – Editorial Astrea – Octubre 2003) ha mencionado que la interpretación de las exenciones y beneficios fiscales es, sin duda, una de las cuestiones que están marcadamente teñidas por la predisposición a adoptar criterios apriorísticos de raíz ideológica y, por ende, acientíficos desde el punto de vista jurídico. Este punto de vista se concreta en un apego a la literalidad para apreciar la singularidad o eficacia de la norma y la ajenez de consideraciones teleológicas vinculadas a la causa de su dictado. En particular, esta clase de interpretación restrictiva es la que prima en la visión de los organismos recaudadores.

La Corte Suprema ha tenido, en el tema, un comportamiento oscilante, del cual puede extraerse, como regla, que si bien prevalece en principio la literalidad estricta de la norma, ello no empece a la coherencia con la ratio legal que inspiró el beneficio.

Las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han expresado que las exenciones impositivas deben interpretarse estrictamente. Se ha sostenido que “las exenciones importantes 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 estos supuestos, corresponde la estricta interpretación de las cláusulas respectivas.

La razón para la aplicación de un criterio estricto, el cual implica el establecimiento de un límite más allá del cual no podemos ir por prudencia, se fundamenta en el hecho que las exenciones representan un privilegio, que no puede ser extensible a casos no establecidos expresamente en la ley.

Según prestigiosa doctrina las normas que establecen exenciones motivadas en el principio de capacidad contributiva deben ser interpretadas como la ley tributaria en su versión positiva

(la que establece el hecho imponible). En consecuencia, lejos de imponer la recortada visión formalista que se somete a la concepción literal estricta, o restrictiva, todos los métodos de interpretación son aplicables. En materia de exenciones y otros beneficios fiscales fundados en razones de política extrafiscal, el contenido debe surgir de la razón inspiradora que motivó el régimen. Esto equivale a sostener que, en la confrontación del conjunto de normas y de principios descendidos desde el programa de la Constitución a la ley, es donde debe encontrarse su fundamento, que es ajeno a la razón fiscal.

Las exenciones establecidas en el artículo 7 de la Ley de IVA pueden dividirse en 2 secciones: a) Las incluidas en los incisos a) a g) inclusive, que se refieren a la venta, importación definitiva o elaboración por encargo de un 3º de una cosa mueble y

b) Aquellas incluidas en el inciso h) referidas a las prestaciones y locaciones comprendidas en el punto 21 del inciso e) del artículo 3 de la ley.

El análisis se centrará en una de las exenciones de la sección b).

### **COMENTARIOS Y ANÁLISIS NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES**

El objetivo perseguido por la norma exentiva es eximir los servicios prestados por establecimientos educacionales privados otorgándoles el mismo tratamiento que a los públicos. Diversos son los tipos de sujetos que pueden prestar este servicio y cabe efectuar una distinción entre por ejemplo las escuelas privadas y las academias de idiomas, ya que está claro que las primeras gozan de la exención y habrá que analizar a lo largo del presente trabajo si las segundas gozan del mismo beneficio o no.

El principal requisito para que la exención alcance a los servicios de enseñanza privados dispuesta por el primer párrafo de este artículo, es la incorporación a planes de enseñanza oficial. Esto se refleja en el Dictamen 34 del año 1994 emitido por la Asesoría Técnica de la Dirección General Impositiva el cual expresó que mediante el Decreto N° 371/64 se regló el procedimiento por el cual se otorgará el reconocimiento oficial a la enseñanza impartida por los institutos privados. Así, el artículo 1º, Capítulo I del Decreto N° 371/64 señala que "la

incorporación es el medio por el cual el Estado reconoce la enseñanza que imparten los institutos privados de nivel medio y superior, de acuerdo con planes aprobados oficialmente", en tanto el artículo 7º, Capítulo III del mismo título establece que la incorporación será otorgada por el Servicio Nacional de la Enseñanza Privada y comprenderá el reconocimiento del instituto privado como incorporado a la enseñanza oficial y el reconocimiento de la enseñanza impartida en determinadas secciones, cursos y divisiones.

La exención sólo alcanzará a aquellas materias incluidas en los planes oficiales, en la medida que hayan sido reconocidas por las respectivas jurisdicciones.

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 no se inició el trámite de aprobación sino tampoco aquellos que se encuentren en trámite.

Podría inferirse que la norma ha beneficiado con la exención a aquella enseñanza privada que se desempeña en iguales condiciones y exigencias que la enseñanza pública ya que la incorporación requerida a los planes de enseñanza oficial trae aparejado el sometimiento a una serie de condiciones.

Por otra parte, el dictamen DAT 44/94 ratificó el criterio restrictivo con el que deben interpretarse las exoneraciones, al manifestar que no estaban alcanzados por la exención los cursos de corta duración destinados a satisfacer conocimientos específicos de profesionales que no se encuentren aprobados oficialmente por más que respondan a materias que integran planes que por tener dicha aprobación sí gozan de la exención.

Resultan también interesantes las conclusiones a las que arriba el organismo recaudador, a través del dictamen 76/93, donde no sólo reitera el requisito de la previa aprobación oficial de los planes para la procedencia de la exención, sino además porque consulta a la Superintendencia de Enseñanza privada del Ministerio de Educación y Cultura de la Nación respecto de las actividades programáticas, extraprogramáticas y coprogramáticas. Al respecto sostiene que existen dos tipos de actividades complementarias que responden a planes de enseñanza oficial, y que por lo tanto, estarán exentas en la medida que el plan lo esté:

a) Las coprogramáticas, que requieren una tramitación previa entre el sector pedagógico, por estar incluidas en los respectivos planes.

b) Las extraprogramáticas, que no tienen ese requisito previo, pero que conforman el plan de enseñanza programático.

Según este dictamen las actividades extraprogramáticas que no responden a materias contenidas en los planes oficiales de enseñanza estarían alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado. Se aclara que el término “extraprogramático” está dado con el alcance de actividades no incorporadas a los planes de enseñanza oficial que correspondan al curso que se trate.

Del análisis de la norma exentiva de la ley de IVA respecto de la educación privada se interpreta que el servicio de enseñanza brindado por establecimientos educacionales privados estará exento en tanto que estos últimos estén incorporados a la enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, y esté referido a la enseñanza en todos sus niveles y grados, en tanto el desarrollo de los mismos responda a planes de enseñanza oficial. Entonces cabría definir si las actividades extraprogramáticas se encuentran incorporadas a la enseñanza oficial.

Al respecto, se solicitó a la Superintendencia Nacional de Enseñanza privada – organismo dependiente del Ministerio de Educación y Cultura – que se expida sobre el particular, obteniéndose la siguiente respuesta: “La incorporación de un Instituto de gestión privada significa la implementación de planes oficiales, o propios pero con reconocimiento oficial. Estos establecimientos, en virtud de lo determinado en el art. 2° del Decreto 371/64, podrán promover iniciativas que superen las exigencias del plan que apliquen, a estas iniciativas llamamos actividades o enseñanza extraprogramática y/o coprogramática.

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 incluidas en los respectivos certificados de estudio, las extraprogramáticas tienen un reconocimiento implícito ya que al igual que las coprogramáticas forman un todo con el plan de enseñanza programática.

Según parte de la doctrina las actividades extraprogramáticas y coprogramáticas forman parte del plan oficial y su autorización se tramita a partir de la vigencia del Decreto N° 2.542/91 reglamentado por Resolución Ministerial N°1.640/92 ante esta S.N.E.P., o ante el organismo del cual dependan estos institutos según la jurisdicción a la cual fueron transferidos quien también es el responsable del control de las mismas.

En consecuencia de lo expuesto se desprende que los servicios que se otorguen a través de actividades coprogramáticas y/o extraprogramáticas que reúnan las condiciones ya mencionadas prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, estarán exentos del IVA. No importa tampoco la forma en que se facturen tales servicios.

Por otra parte si los institutos antedichos tuvieran organizados cursos fuera de los planes oficiales reconocidos por las jurisdicciones respectivas, dichos servicios no gozarán de la citada exención.

Recordemos que sólo gozan de la exención los planes aprobados (no en trámite ni no iniciados). Si en un curso se dictan materias no incluidas en planes no corresponde la exención.

Según el referido Dictamen de Asesoría Técnica N° 34/1994 se establece que la exención del gravamen comprende la enseñanza que se imparta con motivo de los planes oficiales aprobados a través de materias programáticas, coprogramáticas y/o extraprogramáticas dictadas a la totalidad de los alumnos matriculados en forma obligatoria y que forman un todo con dicho plan. También se encuentran exentos los servicios brindados por guarderías, jardines materno-infantiles, y de enseñanza para discapacitados realizados por establecimientos incorporados a la enseñanza oficial. Las actividades de gimnasia y natación se encuentran exentas o no según constituyan o no materias de los planes de enseñanza oficial.

Retomando el tema relacionado a qué materias son las que se consideran forman parte del plan aprobado, si sólo se incluyen a las programáticas, o si abarca también a las coprogramáticas y las extraprogramáticas, en ese sentido la Instrucción General 24/93 había dispuesto que la exención comprendía a todas las materias que se dicten con motivo de los planes oficiales, es decir que no interesa la clasificación de las mismas. Esta interpretación no

resultaba lo suficientemente concreta, por esto a través del dictamen que se analiza el ente fiscalizador ha aclarado el concepto, indicando que la exención abarca a todas las materias que son dictadas a todos los alumnos matriculados quienes deben cursar las mismas en forma obligatoria por formar parte del plan de enseñanza oficial aprobado. De esta forma, tanto las materias básicas como aquellas que coadyuvan a la especialización y actualización se encuentran amparadas por la exención.

En base a lo señalado surge que tanto para el beneficiario de la liberalidad como para el fiscalizador el reconocimiento de instituto incorporado a la enseñanza oficial es índice que procede la exención y, otra sería la obligatoriedad del cursado de las distintas materias que componen el plan de promoción. De esto surge que aquellas actividades que se brinden en forma conexas con carácter opcional y no obligatoria, están alcanzadas por el gravamen.

Como surge de los anteriores dictámenes el criterio seguido por la DGI ha sido aferrarse a la letra de la ley, y en especial, al requisito exigido por ella, en el sentido que la exención procede cuando se trata de planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones. En respuesta a una consulta del 26 de junio de 1991, el organismo fue claro al sostener que no correspondía la exención al dictado de clases particulares de inglés, cuyo nivel supera en amplitud los programas oficiales, por no responder a ellos. La misma respuesta fue dada a una consulta efectuada el mismo día respecto de cursos de electrónica, radio, TV, computación, secretariado comercial, dactilografía y mecánica automotriz, los que si bien se basaban en programas oficiales, se les habían introducido modificaciones tendientes a lograr carreras de menor duración. Es decir, que en opinión del organismo recaudador, la exención no procede por ser los cursos distintos a lo establecido en los planes de enseñanza oficial, en un caso por superarlos en amplitud y en otro por ser de menor duración.

En forma contraria a la opinión del organismo fiscal se expresó la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Lo Iacono, Orieta” del 13 de Julio de 2000 al sostener que “no obsta a la exención prevista en el art. 7 inc. h apartado 3 de la ley 23349 el hecho de que la enseñanza privada impartida supere el contenido de los planes oficiales, ampliándolo o complementándolo con el agregado de otros conocimientos”. En esta causa se discutía un ajuste

fiscal basado en que la enseñanza del idioma inglés no correspondía, a criterio de la DGI, el contenido de las clases impartidas con los planes oficiales. El apelante expresó que el hecho de impartir clases que superen los planes aludidos no implica la gravabilidad de tales servicios por cuanto se enseñan los planes oficiales con el agregado de otros conocimientos, sin que signifique que no se enseñe el mencionado plan oficial. Se cita como elemento fundamental del decisorio, una resolución N° 662/96 del Consejo Gremial de la Enseñanza Privada, respecto de una consulta de la misma actora en cuanto al tema en cuestión y donde el Consejo referido dijo: “... que el hecho de que un instituto, además de cumplimentar en su enseñanza los planes oficiales, los amplíe con la aplicación de técnicas modernas (videos, grabadoras, laboratorios) o con mayor número de horas semanales de enseñanza, en manera alguna puede considerarse que dicho instituto en su desarrollo no cumple con los referidos planes oficiales ...” El Tribunal dijo, que esta exención, por su laxitud impide seriamente una interpretación restrictiva de la norma en cuestión y concluye en que no existe, en el caso de autos, una enseñanza que no se ajuste a la exigencia legal, por cuanto se da cumplimiento en su desarrollo a los planes oficiales.

Respecto de la laxitud que puede mostrar la norma, es interesante la posición del Tribunal Fiscal en la causa Colegio Victoria S.A. (Sala “B” 21 de Marzo de 2000) al analizar, justamente, un ajuste efectuado a la actora por los ingresos obtenidos por la enseñanza prestada en niveles de jardín de infantes y preescolar, sobre la base de los decretos 371/64 y 1621/69, este último referido a los jardines de infantes y siendo que la actora no tenía reconocimiento oficial sobre este nivel inicial.

El Tribunal concluye en el alcance de la exención a la actividad analizada atendiendo que:

- En la situación del segundo párrafo (guarderías y jardines materno-infantiles), rige la exención sin que exista un reconocimiento pleno (se encuentran reglamentados, en su funcionamiento por otros organismos estatales)
- En este entendimiento, no resulta adecuado interpretar que el jardín de infantes y preescolar de la demandada se los excluya de la exención por tener que someterse a formalidades que crean una serie de obligaciones que permiten un mayor control por el Estado.

- Que esto impide una interpretación restrictiva de la norma en cuestión.

El dictamen 97/99 (DAT) al analizar las tareas llevadas adelante por la Escuela de Vuelo, habilitada por la Fuerza Aérea Argentina encontró que las mismas se encuentran alcanzadas por el gravamen, ya que la entidad habilitante de marras no establece planes oficiales de enseñanza de la profesión de piloto comercial, ni regula el otorgamiento de títulos habilitantes sino que, la Fuerza Aérea, a través de sus dependencias, cumplimenta el objetivo principal del Código Aeronáutico que es la regulación del tránsito aéreo y la fiscalización de los elementos materiales y humanos utilizados.

Como se expresa en el inciso a) del penúltimo párrafo del punto 3 del inciso h del artículo 7 de la ley de IVA la exención alcanza también a las clases particulares por más que se brinden fuera del establecimiento educacional. Es decir que por más que se brinden clases referidas a una materia incluida en planes que están aprobados, como historia argentina, si su contenido no responde al programa oficial y aprobado, la exención no procederá. En ese sentido se expresó la DGI en respuesta a una consulta del 29 de Noviembre de 1994.

Respecto del alcance del término clases particulares es importante destacar que en opinión del organismo recaudador (Dict. DAT 35/94) el término comprende tanto aquellas clases dadas por institutos u organizaciones organizadas en forma de empresa como aquellas dadas por personas físicas individualmente, debiendo para ello cumplir siempre con el requisito de tratarse de materias incluidas en planes de enseñanza oficial.

A mayor abundamiento, podemos citar que en oportunidad de resolver un tema similar al que nos encontramos analizando, en la causa "Ojeda, Héctor Orlando y Fernández, Graciela s/recurso de apelación —impuesto al valor agregado—", del 22 de agosto de 2001, se ha señalado que: "...el criterio aplicado por el organismo fiscal al negar que las clases impartidas por la actora, por estar organizadas en carreras o cursos completos, tengan el carácter de "dadas a título particular", no encuentra sustento en los términos planteados por la ley, sin perjuicio de resultar tautológico al 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". A ello cabe añadir que el temperamento seguido sobre el punto en la resolución contradice al adoptado por el área técnica del mismo ente fiscal, que al establecer el alcance que cabe atribuir a la expresión "a título particular" utilizada por la norma, expresó que "...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", agregando que "...el discernimiento esbozado coincide con el criterio sostenido por el Departamento... con la conformidad de esa Dirección, en oportunidad de analizar la situación frente al tributo de que se trata, de institutos privados de enseñanza del idioma inglés".

En la causa "Ruiz de Aguirre, Viviana Balbina c. D.G.I.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III, de fecha 7 de Noviembre de 2002 se desestima con costas el recuso de la demandada y se confirma la sentencia anterior del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó la determinación practicada a la actora-titular del Instituto Cultural Inglesa- en concepto de IVA por haber considerado que su actividad consistente en impartir clases de inglés se encontraba exenta. Si bien el Fisco interpuso apelación ante la alzada por este decisorio, el cual se agravió que ésta no constituía un "establecimiento educacional privado", ni sus planes se encontraban "incorporados a la enseñanza oficial", por lo que no podía quedar encuadrada en la dispensa prevista en el art. 7º, inc. h), ap. 3) de la Ley del gravamen, al fallar la sala III compartiendo los fundamentos del a quo, resolvió que la actividad de la actora quedaba comprendida en el segundo párrafo de la norma ya que: a) se trataba de clases dadas a título particular; b) el inglés constituía una materia incorporada a la enseñanza oficial; c) las clases se impartían fuera de un establecimiento privado y con independencia de éste.

En dicha resolución se tuvo en cuenta además del dictamen de la Dirección de Asesoría Legal ya comentado en el que se dejó establecido como pauta interpretativa que no es relevante el nivel de los cursos dictados, sino que los mismos respondan a los planes oficiales; la Instrucción General 24/93, que declara comprendidas en la norma exentiva a las materias

programáticas, coprogramáticas y extraprogramáticas, y la prueba documental, informativa y pericial producida en el expediente.

Considero interesante agregar que en el dictamen (DAT) 10/2008 se opinó que los servicios que brinda un docente en una universidad privada dando clases de materias de grado y posgrado de acuerdo a planes oficiales aprobados se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, argumentándose que la ley al eximir “los servicios prestados por establecimientos educacionales privados no incluye los servicios de docencia brindados por un profesor contratado por los mismos”. Siendo que esas mismas clases están exentas para los establecimientos donde se dictan, resultando también que están exentas “aquellas clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales privados reconocidos, que no cuenten con supervisión pedagógica ni control estatal”, parece irrazonable pretender que se obligue a tributar el IVA porque la clase tiene lugar dentro del ámbito universitario cuando la propia ley dispone incluir en el beneficio a las mismas clases que se dan fuera de dicho ámbito, o sea en un domicilio particular. Máxime cuando la misma Administración Federal de Ingresos Públicos había abarcado en el alcance de la exención a las actividades coprogramáticas y extraprogramáticas.

Recordemos que en un par de dictámenes de asesoría técnica que citamos anteriormente se concluyó que en tanto los servicios educacionales brindados a título particular cumplan el requisito legal de que lo sean sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial, ajustados a sus lineamientos, gozarán de la exoneración de marras.

El dictamen de asesoría legal (DAL) 58/2000 fue aún más lejos al señalar que a fin de determinar la procedencia de la dispensa del segundo párrafo del artículo 7 inciso h) de la ley de IVA a los servicios educacionales brindados por el establecimiento de idiomas, deberá tenerse en consideración no sólo que el contenido de los mismos verse sobre materias incluidas en planes de enseñanza oficial, sino también que tengan como objetivo servir de apoyo a dicha enseñanza.

Resulta sumamente novedosa esta posición que abarca no sólo las clases sobre materias

incluidas dentro de los planes oficiales sino además a las “clases de apoyo a dicha enseñanza” ya que le otorga un alcance mucho más amplio a la exención bajo análisis del que podría resultar de la aplicación de un criterio restrictivo.

### **VAIVENES JURISPRUDENCIALES FRENTE A LA EXENCIÓN BAJO ANÁLISIS**

El análisis de las diferentes instancias que atravesó el caso emblema de la temática que nos encontramos analizando ("Alba Angélica Invernizzi y Norma Alicia Orsi S.R.L.") cuya culminación se plasma en un fallo de Corte Suprema de Justicia el cual nos aporta la conclusión a la hipótesis planteada en el inicio del trabajo, es el mejor repaso de legislación y jurisprudencia y sirve como resumen de lo ya analizado a lo largo de este trabajo.

A raíz del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que termina resolviendo uno de los tantos casos sometidos a los vaivenes, cada vez más frecuentes, de criterios contradictorios en las instancias inferiores se realizará el siguiente repaso de los acontecimientos.

Las sucesivas etapas que precedieron el fallo de la Corte Suprema de Justicia versaban acerca del tratamiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para la actividad desarrollada por las academias de inglés, a través de diferentes etapas de análisis se fueron conociendo una serie de pronunciamientos que se caracterizan por su "pendularidad".

Se trata en este caso del encuadramiento de la actividad de enseñanza del idioma inglés desarrollada por una academia no reconocida oficialmente, a la luz de la exención que fue establecida por la ley 23.871, y que figura contemplada en la Ley del IVA según su actual ordenamiento, en el art. 7º, inc. h) aptdo. 3).

En fallo dividido, la Corte terminó resolviendo esta cuestión, pero antes revisemos los hechos que llevaron a la controversia:

La contribuyente es una sociedad titular de una academia de inglés no reconocida oficialmente, cuya denominación es "Alba Angélica Invernizzi y Norma Alicia Orsi S.R.L."

En relación con una serie de períodos fiscales comprendidos entre los años 1992 y 1996 no había declarado como materia gravada los ingresos obtenidos por la enseñanza del idioma inglés a través de los cursos que se dictaban. Sostenía encontrarse exenta del tributo por aplicación de la norma arriba mencionada, y haber sido reconocida como "sujeto exento" frente al IVA de conformidad con una constancia que le habría sido expedida por el propio Fisco.

Invocó que sus cursos de enseñanza del inglés estaban concatenados con los oficiales y dependían de los mismos, sin perjuicio de que los títulos otorgados ostentaban las denominaciones de "First Certificate in English", "Certificate in Advanced English" y "Certificate of Proficiency", y habían sido preparados por la Universidad de Cambridge, por lo que, en caso de ser aprobados, daban lugar a la entrega de certificados emitidos por dicha universidad.

Argumentó como prueba a su favor lo informado -a requerimiento de la propia AFIP- por la Dirección General de Educación de Gestión Privada, dependiente de la Secretaría de Educación del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, al expresar a propósito de la enseñanza impartida por la recurrente, que sus contenidos:

"... no sólo son equivalentes, sino que superan los mínimos requeridos para la enseñanza del idioma extranjero en los Institutos Privados de Nivel Medio de la Secretaría de Educación de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires ..."

Para el Fisco, la actividad no se encontraba comprendida en la exención porque

- a) el Instituto no se encontraba incorporado a la enseñanza oficial, y
- b) sus planes de estudio no eran oficiales.

Según su interpretación, la exención prevista en la ley se limitaría a "clases de apoyo" y no a carreras o cursos completos como los impartidos por la recurrente, los que excederían el alcance previsto para la exención, razón por la cual practicó la determinación de oficio por el IVA no declarado y exigió su pago.

El Tribunal Fiscal revocó la determinación fiscal, sobre la base de una serie de fundamentos, de los cuales destacamos los siguientes:

- a) Al referirse a la ratio legis expresó que corresponde

... la inclusión dentro de la exención no sólo de la enseñanza privada, que se puede denominar como "formal" en la medida en que se asemeje a la enseñanza pública, en cuanto se ajuste a los planes oficiales, sino también aquella que se puede denominar como "informal" o "particular".

b) Al aludir a lo contemplado en la ley del IVA en su art. 7º, inc. h), aptdo. 3), y más precisamente al alcance de lo contemplado en el punto b) de su segundo párrafo entendió que:

... la norma aludida no impide que la enseñanza dictada supere el contenido fijado en los planes referidos. Por el contrario, tal circunstancia no significa una instrucción diferente de la oficial, sino que la contempla y supera, complementándola.

c) Con respecto al método interpretativo aplicado señaló:

Que una exención como la contenida en el segundo párrafo impide una interpretación restrictiva de la norma en cuestión.

A diferencia de lo interpretado por el Tribunal Fiscal, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal entendió que el caso debía resolverse en función de lo establecido en el primer párrafo, y no en el segundo, de los que integran el aptdo. 3) del inc. h) del art. 7º de la ley del IVA.

O sea que no admitió el encuadramiento de la actividad del Instituto en el desarrollo de los cursos en cuestión como "clases particulares", sino que debería ajustarse, para gozar de exención, a los requisitos establecidos para los "servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales".

En apoyo de esta interpretación, se dijo en el fallo 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 segundo párrafo del apartado, se refiere a las clases de apoyo o de refuerzo vinculadas a las materias reconocidas en los planes oficiales, brindadas por docentes o no docentes,

independientemente de la forma en que estén organizados".

Siguiendo esa línea de razonamiento interpretó que se trataba de:

... un supuesto notoriamente distinto al previsto en la norma —"clases de apoyo o de refuerzo vinculadas a las materias reconocidas en los planes oficiales"— por lo que 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".

Por las razones indicadas, la Cámara, revocó, a su vez, la sentencia del Tribunal Fiscal con costas en ambas instancias.

El Procurador Fiscal, al expedir su Dictamen dirigido a la Corte, opinó, al igual que el Tribunal Fiscal, "que el servicio de enseñanza del idioma inglés prestado por la actora durante los períodos de la litis se encuentra comprendido dentro de la expresión 'clases dadas a título particular', sobre materias incluidas en los planes oficiales, impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de éstos" y, como consecuencia de ello, que se encontraba beneficiado por la exención prevista en el segundo párrafo del apartado en cuestión.

Llegó a esa conclusión después de analizar, entre otros aspectos, el debate parlamentario que precedió a la incorporación del aptdo. 3) del inc. h) del actual art. 7° de la ley.

Puso de relieve que el segundo párrafo de ese apartado, referido a las "clases dadas a título particular" no se encontraba incluido en el proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo, ni tampoco había sido contemplado en el dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, sino que fue introducido posteriormente en el recinto de la misma Cámara.

Éste y otros antecedentes llevaron al Procurador a desestimar la interpretación que había hecho la Cámara, en cuanto a que la norma, al consagrar la franquicia, se hubiera propuesto privilegiar únicamente a los establecimientos incorporados a la enseñanza oficial, y consideró en cambio que, con la redacción adoptada, se procuró beneficiar a la educación en su conjunto, con la única condición de que siguieran planes de enseñanza oficial.

Fue así que desechó la tesis en el sentido de que el citado aptdo. 3) no previera dos

situaciones diferentes e independientes de exención, y que tuviera por finalidad proporcionar el beneficio únicamente a la enseñanza brindada por establecimientos incorporados a la enseñanza oficial. Por lo contrario, interpretó que la norma en análisis posee dos párrafos netamente diferenciados, cada uno de los cuales prevé situaciones diferentes e independientes de exención, con requisitos distintos y no complementarios para acceder al beneficio.

Fue así que concluyó manifestando que el servicio de enseñanza del idioma inglés prestado por la actora durante los períodos de la litis se encontraba comprendido en la expresión "clases dadas a título particular" y, como consecuencia de ello, beneficiado por la exención, por lo que terminó opinando que correspondía revocar la sentencia de la Cámara.

En decisión dividida, ya que uno de sus integrantes (el Dr. Raúl Zaffaroni) compartió el criterio del Procurador, por mayoría de sus Ministros, la Corte Suprema terminó confirmando lo resuelto por la Cámara en el sentido de considerar que la enseñanza de inglés, en la forma en que era desarrollada en ese caso, no estaba comprendida en la exención.

Básicamente, las razones que fundamentan la decisión de la mayoría de la Corte pueden esquematizarse del siguiente modo:

1. El segundo párrafo del aptdo. 3) no puede ser considerado independiente del primero como si contemplara otro supuesto distinto de exención, sino como "una continuación del mismo" al expresar que "también comprende" a los supuestos que describe.

2. La única acepción en la que pueden ser entendidas las clases "a título particular" es la de aquellas dadas de modo especial o singular, que coincide con el significado que en el lenguaje común se da a dicha expresión.

3. Ese significado de la locución "clases particulares" es el opuesto al de cursos dictados en forma de "clases grupales", cuyos contenidos están organizados de un modo sistemático desde el punto de vista didáctico, que es la forma en que se impartía la actividad de enseñanza motivo de la litis. Esa contraposición entre lo "particular" y lo "oficial" nada tiene que ver, en cambio, con la diferenciación entre lo "privado" y lo "público". De ahí que como "clases particulares" corresponda entender aquellas de las que resulta "un apoyo, recibido fuera de los establecimientos educacionales, para las mismas materias y los mismos contenidos previstos en

los planes de enseñanza oficial".

4. En el caso se estaba en presencia de un conjunto sistemático de estudios referidos a un determinado idioma, cuya culminación supone un nivel de conocimientos muy superior al previsto en los planes de enseñanza oficial de esa materia concreta, además de la obtención de un título específico, avalado por una universidad extranjera.

5. Las principales diferenciaciones entre los cursos que efectivamente se dictaban en el Instituto, y los previstos en los planes oficiales de enseñanza consistían en:

- a. comprender un mayor número de horas semanales de enseñanza,
- b. permitir al alumnado alcanzar un nivel de conocimientos muy superior, no contemplado en dicho planes oficiales, que facilita el ingreso a profesorados o traductorados,
- c. alcanzar niveles de perfeccionamiento que otorgan aptitud para rendir ciertos exámenes internacionales cuyos títulos son expedidos por la Universidad de Cambridge ("First Certificate in English", "Certificate in Advanced English" y "Certificate of Proficiency") sobre la base de parámetros y una excelencia en el dominio y conocimiento del idioma inglés que resultan absolutamente ajenos a los de los mencionados planes oficiales.

A mayor abundamiento se expresó que en la medida en que los servicios prestados por el establecimiento educacional privado del caso apuntaban a un nivel de perfeccionamiento y de dominio de la materia objeto de estudio —el idioma inglés— tan diferenciado del pretendido por los planes de enseñanza oficial, parece razonable la distinción con respecto al concepto de "clases particulares" referidas a materias "incluidas" en tales planes. Ello así, porque si de lo que se trata es de procurar un mayor perfeccionamiento y dominio de otro idioma, parece razonable pensar que las clases deberían abordar temas no sólo distintos, sino también más profundos, que aquéllos "incluidos" en los planes oficiales.

En otras palabras: para lograr un nivel de formación superior al que se procura en los planes oficiales, necesariamente las materias que se daban en las clases del Instituto deberían exceder en extensión y en profundidad a los contemplados en aquéllos, o sea que no podrían limitarse a los que "formaban parte" de los mismos.

Parecería que el énfasis de los contenidos que se abordaban en dichas clases tenían por

finalidad otorgar una formación de mayor especialización y excelencia, que diferenciaran sustancialmente esa formación del "estándar" de conocimientos del idioma inglés que constituye el objetivo perseguido por los "planes de enseñanza oficial".

Por otro lado también es verdad que el significado que se atribuye normalmente en el lenguaje común a la locución "clases dadas a título particular" es equivalente al de "clases particulares", que no coincide, precisamente, con el de "cursos de enseñanza privada" o "educación privada" por oposición al concepto de "educación pública".

En este caso el pronunciamiento de la Corte se ajusta a su propia doctrina, tantas veces citada, en el sentido de que: ... las exenciones tributarias deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que las establezcan, y fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, por lo que, en caso de duda, deben ser resueltas en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal.

Por cierto, lo anterior debería también armonizarse con los siguientes conceptos, aparentemente más amplios, también acuñados por la Corte, según los cuales:

En particular tratándose de normas impositivas, no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable hermenéutica; reconociendo por ello que las normas que consagran exenciones impositivas deben interpretarse en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación.

## TRATAMIENTO DEL TEMA POR OTRAS NORMAS

Indagando en la normativa provincial, más precisamente en el Código fiscal de la provincia de Buenos Aires Ley N° 10.397 encontramos en su título II referido al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el artículo 207 inciso i) que se hallan exentos del mencionado gravamen: los ingresos obtenidos por los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, por la prestación de servicios de enseñanza.

Los planes de enseñanza oficial a los que se refiere la mencionada norma son los de las leyes “Federal de Educación” y de “Educación Superior”. En materia de reconocimiento por la jurisdicción provincial, éste lo otorga el Servicio Provincial de Enseñanza Privada.

Tal como podemos apreciar, estamos en presencia de una exención casi idéntica a la de la ley del Impuesto al Valor Agregado. Pero la realidad es que esta franquicia provincial no suscitó las controversias que sí desató la nacional. De hecho los institutos privados de idiomas abonan sobre sus ingresos brutos un 3,5% en concepto del referido tributo provincial.

Cabe destacar que a pesar de la similitud con la normativa nacional, la provincial es más clara y concisa respecto de la exención, esta última no agrega el segundo párrafo que incluye la ley de Impuesto al Valor Agregado respecto de las clases dadas a título particular, que a mi criterio es el que provoca la controversia. Queda claro en el caso provincial que para gozar del beneficio los establecimientos de idiomas deben hallarse reconocidos oficialmente por la jurisdicción que corresponda, y como tal cosa no ocurre, se encuentran alcanzados por el impuesto a los ingresos brutos y no hay discusión alguna al respecto. Las dudas se plantean porque en la normativa nacional en la ley del Impuesto al Valor Agregado coexisten dos párrafos, el primero prácticamente coincidente con el del Código Fiscal provincial pero el segundo, que añade como exentas a las clases dadas a título particular es el que provoca polémica respecto de este beneficio exentivo por la sencilla razón de que algunos interpretan que le cabe el 1º párrafo a la educación privada por lo que se expresan en contra de la exención, otros opinan que encuadran exclusivamente en el 2º párrafo por lo que se manifiestan a favor de

la exención y otros opinan que ambos párrafos están directamente relacionados por lo cual se expresan contra la exención.

Si bien a priori podríamos inferir o que se está en presencia tanto en la órbita nacional como en la órbita provincial del goce de una exención o bien que se trata de un servicio gravado en ambas jurisdicciones, luego cuando comparamos ambas normas resulta lógico concluir en un tratamiento en el ámbito provincial pero surgen interrogantes cuando se analiza el mismo aspecto en el ámbito nacional. Y esto sucede justamente por lo establecido en el segundo párrafo del artículo 7 inciso h).

Otro caso interesante relacionado con este tema es el atinente a la aplicación del decreto 814/2001 referido al pago a cuenta de las contribuciones patronales en el Impuesto al Valor Agregado el cual se encuentra actualmente suspendido para los establecimientos educativos de gestión privada que no se encuentran incorporados a la enseñanza oficial, tal es el caso de las academias de inglés.

Otra cuestión relacionada es el tema de las asignaciones de familia, actualmente las asignaciones familiares de las profesoras de inglés que trabajan bajo relación de dependencia en institutos privados de enseñanza de idiomas son abonadas por la institución sin que exista deducción en el Formulario 931 o reintegro alguno, esto se suma a la imposibilidad de incorporar a los establecimientos educativos de idiomas al SUAF (Sistema Único de Asignaciones Familiares) para que las docentes tramiten las referidas asignaciones directamente a través de la ANSES (Administración Nacional de la Seguridad Social).

En los párrafos anteriores podemos apreciar una clara diferenciación entre los institutos privados de idiomas y las instituciones privadas educativas adheridas a los planes oficiales. Por lo que podríamos en principio inferir que el legislador no ha tenido la intención de beneficiar a los primeros.

**POSIBLES SITUACIONES FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**  
**DE LAS ACADEMIAS DE IDIOMAS**

Si nos basáramos en el Fallo de la Corte Suprema de la Nación que comentamos unas páginas atrás, el cual se expresa a favor de la gravabilidad en el IVA de los servicios de enseñanza brindados por las academias privadas de idiomas sin derecho al goce de la exención, sólo contamos con dos opciones frente al impuesto las cuales son : IVA RESPONSABLE INSCRIPTO o MONOTRIBUTO.

Vamos a suponer a efectos de ejemplificar, un caso que se presenta en una localidad del interior del país donde coexisten algunas instituciones privadas de enseñanza de idiomas inscriptas como monotributistas y una academia de mayor envergadura que está inscripta en la Administración Federal de Ingresos Públicos como responsable inscripta.

Si consideramos que los institutos pequeños están atendidos exclusivamente por su titular o con una o dos profesoras bajo relación de dependencia y por la magnitud de sus ingresos pueden encuadrarse dentro del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, abonarían el impuesto integrado como monotributistas dentro del cual estaría cumplido el pago del IVA.

En cambio la otra academia de inglés, un poco más grande y organizada, que cuenta con varias profesoras en relación de dependencia y que tiene una matrícula superior en cuanto a cantidad respecto al resto de los institutos, y por el monto de sus ingresos no encuadra dentro de las categorías del Régimen de Monotributo y por lo tanto deberá tributar el IVA como responsable inscripto. Para ello debe anexar al arancel fijado a sus alumnos un 21% en concepto de Impuesto al Valor Agregado, al cual no tiene prácticamente créditos fiscales para deducir ya que al tratarse de un servicio sólo podría deducir crédito fiscal por compra de insumos en librería, por servicios públicos tales como luz, gas y teléfono, abono a internet, y alguna otra compra necesaria la provisión del servicio, todos gastos de muy pequeña cuantía. Ni quisiera es computable, por lo expresado anteriormente en el trabajo, como crédito fiscal la porción pertinente de las contribuciones patronales abonadas a las profesoras empleadas.

Está claro que la academia grande no puede competir en materia arancelaria con el resto de

sus competidoras. A la vez que soporta mayores riesgos en materia laboral (por posibles demandas laborales) y mayores costos fijos.

Considero que el instituto de mayor envergadura facilita la especialización de sus docentes en cursos de niños, adolescentes, adultos, preparación para rendir exámenes internacionales, etc. Requiere de una estructura edilicia adecuada, esto es un espacio físico con varias aulas, baños, una estructura administrativa adecuada mientras que en el resto de los casos tal vez con un garaje o una habitación de la casa destinada a la actividad alcanza perfectamente para la provisión del servicio.

Por lo cual resultaría injusto la imposibilidad de competir en materia de aranceles a causa de un gravamen. Y se verían afectados los principios de equidad, neutralidad e igualdad. El principio de igualdad es la base del impuesto y significa igualdad para los semejantes, no se trata de una igualdad numérica. El concepto tributario de neutralidad consagra el principio de no interferencia del gravamen en las condiciones del mercado, salvo que lo sea para lograr fines extrafiscales.

No creo justo que un mayor nivel de excelencia, máxime en materia educacional, pueda constituirse en un factor que se penalice con un impuesto.

También se afecta la eficiencia y neutralidad económica, ya que si bien el Impuesto al Valor Agregado se considera como un impuesto eficiente porque no distorsiona las elecciones de los contribuyentes en cuanto a la estructura de empresa, en el caso planteado sí afectaría este tipo de decisiones en virtud de lo expresado en párrafos anteriores de que los institutos de mayor dimensión se ven perjudicados (ya que deberían tributar un 21% sobre la facturación en concepto de IVA) frente a los establecimientos unipersonales más pequeños (Que abonarían un impuesto integrado fijo).

## CONSIDERACIONES PREVIAS A LAS CONCLUSIONES

En base a lo argumentado a lo largo de este trabajo creo que las discrepancias doctrinarias y vaivenes jurisprudenciales que se han suscitado en torno a la exención en el Impuesto al Valor Agregado instituida por el artículo 7 inciso h de la ley de IVA se deben a que algunos consideran que la enseñanza de idiomas encuadra en el 1º párrafo del mencionado artículo mientras otros la incluyen dentro del segundo párrafo como clases dadas a título particular, al mismo tiempo que algunos consideran ambos párrafos complementarios y otros los analizan separadamente. Considero que este diferente encuadre ha provocado la pendularidad por la que ha atravesado el tratamiento de esta temática.

Atendiendo a un análisis de los dos párrafos exentivos en cuestión tendríamos dos situaciones a analizar las cuales se resumen a continuación:

- La situación del encuadre dentro del primer párrafo: En este caso los servicios prestados por los establecimientos educativos privados deben hallarse incorporados a los planes de enseñanza oficial y deben encontrarse también reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones. Si bien los cursos de idiomas responden a una materia incluida en los planes oficiales, independientemente de la mayor profundidad en los contenidos y la mayor duración de los cursos, en virtud de que no hay estipulado un procedimiento de tramitación de un reconocimiento oficial para este tipo de academias educativas así como tampoco hay ningún tipo de contralor por parte del Estado, nos permite inferir que no resultarían beneficiados con la exención.
  - La situación del encuadre dentro del segundo párrafo: Aquí se incluyen dentro de la exención a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial y que su desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales mencionados en el 1º párrafo. Si consideramos las clases brindadas por las academias de idiomas, no caben dudas de que son dadas a título particular y que

la materia inglés se encuentra incluida dentro de los planes oficiales y que son impartidas fuera de los establecimientos educacionales con reconocimiento estatal, razón por la cual podríamos expresarnos a favor de la exención.

Como podemos justipreciar, según encuadremos la actividad de las academias de idiomas en uno u otro párrafo tendremos conclusiones diametralmente opuestas, una que rechaza la exención y por lo tanto concluye en la gravabilidad de la enseñanza de idiomas y la otra a favor de la procedencia de la exención.

## CONCLUSIONES

Como he expresado anteriormente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto del tema bajo análisis y si bien no puede negarse la importancia de un fallo de la Corte Suprema, amerita destacar que el referido fallo no es unánime y resulta sumamente interesante lo vertido por el voto en disidencia, apreciaciones que merecen ser destacadas.

Dichas manifestaciones jurisprudenciales se refieren al trato impositivo de la actividad de enseñanza de idiomas, la cual según el voto mayoritario no gozaría de la exención en el Impuesto al Valor Agregado, razón por la cual dicha prestación de servicios se encontraría gravada por este impuesto a la alícuota del 21%.

En base a lo ya comentado, me permito efectuar algunas conclusiones contrarias a la doctrina de la Corte Suprema en los párrafos siguientes.

Al no existir actualmente en la práctica un procedimiento reglado para tramitar el reconocimiento jurisdiccional oficial por parte de los establecimientos educativos privados de idiomas considero imposible que pueda caberle a estas instituciones lo establecido por el 1º párrafo de la norma exentiva.

Al mismo tiempo estimo pertinente el encuadre de los servicios de enseñanza de idiomas dentro del segundo párrafo de la exención del artículo 7 inciso h el cual estipula la exención para las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes oficiales, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el 1º párrafo y con independencia de éstos.

Deseo agregar que considero al 2º párrafo del artículo 7 inciso h independiente del anterior y fundamento lo expresado en primer lugar porque no me parece que surja de la letra de la ley una interdependencia entre ambos respecto a la exención, la única conexión es la que se refiere a ... “los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior” la cual hace clara referencia que los que brinden clases a título particular lo hagan fuera y con total independencia de los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y

reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones”, al no inferir tal interconexión debe ajustarse la interpretación a lo estrictamente escrito en la norma. Y en segundo lugar porque este segundo párrafo no se encontraba incluido en el proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo, ni tampoco había sido contemplado en el dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, sino que fue introducido posteriormente en el recinto de la misma Cámara en procura de beneficiar la educación en su conjunto, y no sólo a un sector de la misma. Queda nítido que cada uno de estos párrafos prevé situaciones diferentes e independientes de exención con requisitos distintos y no complementarios para acceder al beneficio.

Con respecto a las clases dadas a título particular la ley no exige que se deban utilizar los planes de estudio oficiales, impidiendo el uso de otros que se adecuen a aquéllos. La primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación, como en este caso, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla. En este caso no resulta necesario el reconocimiento oficial para este tipo de establecimientos educativos.

En cuanto al requisito vinculado con el desarrollo de la materia en consonancia con los planes oficiales, pienso que la norma no se expresa sobre la mayor duración de los cursos o la mayor profundidad de los temas y al caberle una interpretación restrictiva creo que estos hechos no impiden la exención, el hecho de que el fisco niegue que las clases impartidas por este tipo de entes tengan el carácter de dadas a título particular por el hecho de estar organizadas en carreras o cursos completos no tiene sentido pues este criterio no encuentra sustento en los términos de la ley.

Opino 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- y que tampoco requiere una identidad específica con los programas adoptados en algún establecimiento en particular, siendo suficiente, al efecto, que el dictado responda a aquellos planes. En este aspecto, se agrega que los programas que conforman el plan de estudios son elaborados por las distintas unidades educativas en base a los contenidos mínimos previstos por las resoluciones ministeriales. De tal forma, ha quedado demostrado, en

varias causas que no revistiendo la actora la condición de establecimiento incorporado a la enseñanza oficial, las clases que dicta en los cursos cuyos programas se agregan a la causa responden a los planes que rigen en establecimientos oficiales; por lo que, es aceptable la exención en cuestión.

Se agrega el hecho de que muchos legisladores y doctrinarios han manifestado su oposición a que el Impuesto al Valor Agregado gravara servicios que consideró esenciales, como la salud y la educación, precisamente el diputado Guillermo Estévez Boero reflexionó en conferencia el día 22 Agosto de 1990 acerca de que existían determinadas situaciones que perjudicarían al conjunto de la educación y de la cultura "al no encuadrar en las excepciones planteadas: enseñanza' de música, de ejecución de instrumentos musicales, de canto, de danza, de teatro, 'de idiomas', de cerámica, de pintura. En la medida en que no se trate de instituciones incorporadas a los planes de enseñanza oficial y reconocidas en las respectivas jurisdicciones, de clases particulares referidas a esos planes oficiales, o de algunos tipos de instituciones con diverso grado de complejidad organizativa, toda esa gama de actividades culturales, de tanto arraigo en nuestra población, se verá penalizada con el IVA". Este tipo de reflexiones dan fuerza a la postura a favor de la exención y destacan el valor trascendental de la educación para la sociedad.

Además, teniendo en cuenta que si existe una excepción para un bien determinado es muy difícil negársela a bienes similares, tal es el caso de que existe la exención para cierta educación privada, como es tan pequeña la distancia que existe con otro tipo de educación privada, difícilmente pueda obviarse el paso de extender a la exención por ejemplo a la enseñanza de natación o como el caso que analizamos que es a la enseñanza privada de idiomas.

Y por último, no puedo dejar de considerar el hecho de la importancia que reviste la educación en todas sus acepciones en la economía de un país, y tal como se analizara en el capítulo referido a consideraciones extranormativas llegamos a la conclusión que si gravamos con el Impuesto al Valor Agregado a los servicios privados de enseñanza de idiomas lo que sucede es que aumenta el precio de los mismos y consecuentemente disminuye la cantidad demandada de los mismos, motivo por el cual una cantidad de personas se ven privadas de

recibir los beneficios de este tipo de educación con los perjuicios que esta situación representa directamente para este grupo de personas y extensivamente para toda la sociedad en su conjunto.

## **BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA**

### **LEGISLACIÓN CONSULTADA**

Ley 20.631

Decreto 371/64

Decreto 1621/69

Decreto 2542/91 y su reglamentación

Instrucción General 24/93

DAL 58/2000

DAT 76/93

DAT 34/94

DAT 35/94

DAT 44/94

DAT 25/97

DAT 97/99

DAT 10/2008

Causa Ana Clelia Vincenti S.R.L. – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala B – 30/10/2003

Causa Angélica Invernizzi y Norma Alicia Orsi S.R.L. – CSJ – 21/11/2006

Causa C.A.T.E. S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C – 10/07/2002

Causa Delphian S.A. Recurso de Apelación – Cám. Nac. Cont. Adm. Sala III – 27/08/2002

Causa Educación Sur S.A.- Tribunal Fiscal de la Nación

Causa Flip S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala B – 15/05/2002

Causa Liceo Cultural Británico S.R.L. – Tribunal Fiscal de la Nación

Causa Lo Iacono Orieta TFN Sala B 13/07/2000

Causa Ruiz de Aguirre Viviana c. DGI – C.N.A.C.A.F. Sala 3 – 07/11/2002

Causa Ojeda, Hector Orlando y Fernandez Graciela – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C –  
22/08/2001

Causa Ultimate System S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación

### **LIBROS CONSULTADOS**

Cedeiro, Ernesto. “Imposición a los consumos” Editorial La Ley – Argentina, Julio de 1983.

Eidelman, José y Yodice, Julio. “Manual del Impuesto al Valor Agregado” Teoría y Práctica –  
Ediciones Macchi – Argentina, Marzo de 1988.

Enrico, Federico y colaboradores. “Análisis del Impuesto al Valor Agregado” – Editorial La  
Ley – Argentina, Abril 2003.

Fenocchietto, Ricardo. “Impuesto al Valor Agregado – Análisis económico, técnico y jurídico”  
– Editorial La Ley

Marchevsky, Ruben. “IVA Análisis Integral”- Editorial Errepar S.A.- Año 2002.

Oklander, Juan. “Ley del Impuesto al Valor Agregado comentada” – 2º edición actualizada y  
ampliada – Editorial La Ley – Argentina, Septiembre 2009.

“Tratado de Derecho Tributario” Directora: Andrea Amatucci Tomo I – Editorial Lemis –  
Argentina, Febrero de 2001.

Tratado de Tributación – Tomo I “Derecho Tributario” Volumen 1 – Director: Horacio García  
Belsunce – Autores Varios – Editorial Astrea – Octubre 2003.

### **ARTÍCULOS Y PUBLICACIONES CONSULTADAS**

El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina – Organización de los  
Estados Americanos – Centro Interamericano de Estudios Tributarios – Ediciones  
interoceánicas S.A. – Argentina, Noviembre de 1993.

Oklander, Juan. “La educación privada y el IVA: Movimientos pendulares”

Oklander, Juan. “La educación en el IVA: Otro caso de movimientos pendulares”

