

Buenos Aires, 21 de noviembre de 2006.

Vistos los autos: “Alba Angélica Invernizzi —TF 16.764—I y otro c/ DGI”.

Considerando:

1°) Que los antecedentes de la causa están debidamente reseñados en el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, así como también las razones por las cuales el recurso extraordinario es procedente (conf. capítulos I a III del mencionado dictamen, a los que cabe remitirse en razón de brevedad).

2°) Que en primer lugar corresponde recordar que el art. 6°, inc. j, ap. 3 de la ley de Impuesto al Valor Agregado, según la sustitución efectuada por la ley 23.871 (confr. su art. 1°, inc. 5. ADLA L-D, pág. 3718/3731) prescribe que "Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley (...) j. Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apart. 20 del inc. e del art. 3°, que se indican a continuación: (...) 3. 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 post-grado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos. La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) A las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos

(...)".

Transcripta la norma cuya interpretación se debate, no resulta ocioso recordar que para conceder la exención descrita deben cumplirse todos los requisitos señalados a tal fin en aquélla.

3°) Que, a raíz de lo que surge de su debate parlamentario, resulta apropiado recordar que la modificación impositiva que persiguió la sanción de la ley 23.871 consistió, esencialmente, en la generalización de la aplicación del impuesto al valor agregado a todas las operaciones de compra-venta de servicios (confr. manifestaciones del miembro informante del dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda en los proyectos de ley del Poder Ejecutivo por los que se introducían diversas modificaciones a la legislación impositiva, diputado Matzkin. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 23 de agosto de 1990, pág. 2087. En igual sentido, exposición del senador Romero, en las sesiones del 27 y 28 de septiembre de 1990. Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, pág. 4215). Es decir, que su finalidad ha sido la de generalizar la aplicación de dicho impuesto a las prestaciones o locaciones a título oneroso, de modo que su efecto fuera neutral sobre las actividades productivas y, sólo excepcionalmente, exceptuar de dicho gravamen a algunos servicios expresamente detallados, en las condiciones allí descriptas y "teniendo en cuenta ineludibles motivaciones de carácter social" (Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, pág. cit.).

A tal punto fue ello así que, durante la consideración en general del dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, un legislador recordó que "cuando se planteó la reforma del IVA y su generalización (...) consultamos si se gravaría en forma total al transporte, la salud y la educa-

ción" y "se levantaron voces que dijeron: ¡por supuesto que sí!". Posteriormente, al preguntarse cuáles serían los servicios involucrados en la generalización del impuesto, en oportunidad de plantearse su posible efecto inflacionario, se respondió: "son todas las profesiones y oficios; por ejemplo, los que cualquiera podría mencionar, salvo los arquitectos e ingenieros, que en mínima parte ya estaban gravados con anterioridad y que ahora también están incluidos" (confr. exposición del diputado Baglini, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, reunión del 29 de agosto de 1990, págs. 2107 y 2118).

Por su parte, al manifestar su oposición a que el IVA gravara servicios que consideró esenciales, como la salud y la educación, el diputado Guillermo Estévez Boero reflexionó 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" (confr. diputado Estévez Boero, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 22 de agosto de 1990, pág. 2078. El subrayado no figura en el original).

Al referirse específicamente a la exención aquí discutida, el diputado Baglini —vocero de la oposición, que votó en contra de tal disposición en razón de las críticas

aquí señaladas— destacó que comprendía "a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial aunque impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de éstos. Quiere decir que la enseñanza provista por una profesora particular a alumnos de colegios privados, siempre que se refiera a materias incluidas en los planes oficiales de enseñanza, no está gravada (...). También se habla de 'los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones...'. Si no leo mal esto significa que el servicio educacional del colegio Saint George no está gravado, pero el de la Academia Pitman —donde va un pobre muchacho o muchacha a aprender a escribir a máquina— en cambio sí lo está" (confr. intervención del diputado Baglini, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, reunión del 29 de agosto de 1990, pág. 2120).

4°) Que, según reiterada jurisprudencia de esta Corte, 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 (Fallos: 322:2624, entre otros). Y, con igual insistencia, ha dicho este Tribunal 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 (Fallos: 319:1855 y 320:1915, entre muchos otros).

5°) Que, de acuerdo con los principios expuestos, y en virtud de la mentada razonable y discreta interpretación de

la norma cuestionada, la exención del impuesto al valor agregado dispuesta para "las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos", lo ha sido para aquellas clases dadas de modo especial o singular, sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial, pero siempre que el desarrollo de dichas clases se ajuste estrictamente a los mencionados planes oficiales. Es decir, no se trata de la enseñanza de cualquiera de las materias comprendidas en los planes de enseñanza oficial, en la medida en que se dicten con tal profundidad que superen con creces los contenidos de aquéllos y, por lo tanto, de alguna manera los incluya, sino de que se sigan escrupulosamente los contenidos de los mencionados planes oficiales, de modo que dichas clases exentas de tributo resulten de apoyo o refuerzo a la enseñanza oficial, que es, por lo demás, el significado que comúnmente se da a la expresión "clases particulares".

De esta manera, el factor diferenciador de este supuesto, respecto de la exención prevista a favor de los "servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones" —del cual es una extensión, en tanto se afirma que la exención en el último supuesto descrito "también comprende" a aquel que se encuentra en estudio— se reduce a que, en el caso aquí estudiado, las clases son impartidas "a título particular", y "fuera de los establecimientos educacionales aludidos (...) y con independencia de ellos", de modo de resultar un apoyo, recibido fuera de los establecimientos educacionales, para las mismas materias y los mismos contenidos previstos en los

planes de enseñanza oficial.

Evidentemente la especialidad o singularidad de las clases exceptuadas de gravamen, en tanto resultan un refuerzo de las clases dadas en el marco de la enseñanza oficial o incorporada a ella, son las únicas acepciones posibles de la expresión "a título particular", habida cuenta de que cuando la ley quiere contraponer un concepto a lo que es de propiedad o uso públicos emplea el término "privado" y que, por otro lado, esta última característica debe asumirse cuando se hace referencia, precisamente, a un impuesto que grava, en el caso, la locación o prestación a título oneroso de servicios (confr. Real Academia Española, "Diccionario de la Lengua Española", vigésima segunda edición. www.rae.es).

6°) Que en el caso en particular, la actora no ha probado, con el alcance señalado, que sus clases respondieran del modo requerido al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborado por los organismos estatales competentes.

En dicho contexto, quien recibió y pagó el servicio de la actora, cuya sujeción al IVA aquí se discute, seguramente no se benefició con unas clases que resultaran simplemente de apoyo escolar, sino que desarrolló un conjunto sistemático de estudios referidos a un idioma determinado, cuya culminación supondría, ciertamente y como se ha afirmado a lo largo de todo el expediente, un conocimiento 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. En tales condiciones no puede afirmarse razonablemente que se esté ante el caso previsto en la norma como excepción a la generalización del impuesto tantas veces mencionado.

7°) Que, por lo demás, la norma cuya interpretación se cuestiona emana del único poder del Estado investido de la

atribución para el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre otros) y ha cumplido también con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional. En tales condiciones, no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos: 313:410).

Por ello, y oído el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, remítase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI (según su voto)- ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI (en disidencia)- RICARDO LUIS LORENZETTI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

VO -//-

-//- TO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO
PETRACCHI

Considerando:

1°) Que comparto las argumentaciones expuestas desde el considerando 1° al considerando 5°, segundo párrafo, inclusive, del voto de la mayoría al que remito a fin de evitar reiteraciones innecesarias .

2°) Que en tanto el instituto de propiedad de la actora no se encuentra incorporado a la enseñanza oficial, sus planes de estudio no son oficiales ni lo son los títulos que emite —ver fs. 70 y 22 del agregado a la causa R.648. XXXIX "Ruiz de Aguirre, Viviana Balbina c/ Dirección General Impositiva" que el Tribunal tiene a la vista y resuelve en la fecha—, aquélla no sustentó su pretensión en la primera parte de la norma que se examina, sino en la segunda, referente "**a las clases dadas a título particular...**", expresión que, como ha sido señalado en el voto al que remito, en el contexto del debate parlamentario llevado a cabo al sancionarse el art. 6, inc. j, ap. 3, de la ley de Impuesto al Valor Agregado, es adecuado aceptarla en el significado que tiene en el lenguaje común o en el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos: 315:2999; 320:2649; 321:153 y 1614; 324:291; 325:2500, entre muchos otros), sin presuponer que el legislador le ha asignado alguna significación obscura o abstrusa a las palabras empleadas en la ley.

Aun, si por hipótesis se aceptara que aquella expresión no se refiere a las que de ordinario se denominan "clases particulares", sino a las "clases privadas", por oposición a las que son dictadas en el "ámbito público" u "oficial" (ver, acepción 5ta. y 6ta., Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, página

1688), de todos modos, para gozar de la exención tributaria aquí en debate, no podrían dispensarse los dos recaudos cuyo cumplimiento la letra de la ley exige con igual grado de intensidad, esto es: a) que dichas clases correspondan a **"materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial"** y b) que su **"...desarrollo responda a los mismos"** (los énfasis agregados no pertenecen al texto).

3°) Que, en el orden de ideas antes expuesto, el hecho de que ciertas instituciones privadas incorporadas a la enseñanza oficial —supuesto ajeno al de autos y que se halla contemplado en la primera parte de la norma que se examina— utilicen en sus establecimientos los programas de enseñanza propios de la institución que pertenece a la actora, no implica que, como lo pretende ésta, por "carácter transitivo" (fs. 54), deba admitirse que su actividad —que pretende ser incluida en la segunda parte de la norma—, sin más ni más, deba considerarse exenta del pago del tributo.

En efecto, más allá de la alegada semejanza de contenidos entre los cursos que dicta y los planes oficiales de enseñanza, la actora no ha probado que el desarrollo de la totalidad de las clases que imparte se ajuste del modo requerido al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborado por los organismos estatales competentes. En este sentido, no ha sido rebatido en la causa que los contenidos de los distintos niveles de enseñanza del idioma inglés que desarrolla la actora, 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 y, que, en tanto comprenden un mayor número de horas semanales de enseñanza, permitirían al alumnado alcanzar un nivel de conocimientos que facilitaría el ingreso a profesorado o traductorados (ver fs. 23 y 70). Tampoco ha

sido negado que el plan de estudios de los cursos regulares que dicta la actora —que, por lo demás, no son los únicos que públicamente ofrece— comprende una totalidad de diversos niveles correlacionados, cuya aprobación final otorgaría la aptitud para rendir ciertos exámenes internacionales cuyos títulos ("First Certificate in English, Certificate in Advanced English ... y Certificate of Proficiency" —ver fs. 15 y fs. 85—) son expedidos por la Universidad de Cambridge (Inglaterra) sobre la base de parámetros y una superioridad de conocimientos que resultan absolutamente ajenos a los de los planes oficiales de enseñanza (ver también, fs. 29 a 32 del agregado a la causa R.648.XXXIX. citada en el considerando 2° de la presente) .

4°) Que, la solución que se propicia se ajusta al criterio escogido por el legislador en el sentido de no plasmar una exención tributaria comprensiva de todo servicio de enseñanza privada (conf. considerando 3°, del voto de la mayoría al que remito), sin que, como es sabido, compete a los jueces expedirse sobre el grado de acierto, error, mérito o conveniencia de aquél (doctrina de Fallos: 313:410; 315:1190; 320:2665; 322:227, entre muchos otros).

Por ello, y oído el señor Procurador Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario interpuesto y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI.

ES COPIA

DISI -//-

-//--DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor Procurador Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y al que corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **Alba Angélica Invernizzi y Norma Alicia Orsi S.A.**, representado por el Dr. **Pedro A. Elgue**
Traslado contestado por **AFIP-DGI**, representada por el Dr. **Marcelo Julio Eglis** con patrocinio letrado del Dr. **Horacio Luis Martire**
Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**
Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**