

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 428/429, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y declaró que la prestación del servicio de jardín de infantes para niños de tres, cuatro y cinco años, brindado por la actora, no se encontraba exenta en el impuesto al valor agregado durante los períodos enero de 1991 a junio de 1993.

Para resolver así, consideró que la franquicia establecida en el art. 6º, inc. j), pto. 3º de la ley del gravamen (texto según ley 23.871) diferencia tres supuestos:

1. los servicios prestados por establecimientos educacionales privados, referidos a la enseñanza en todos los niveles o grados;
2. las clases dadas a título particular; y
3. las "*guarderías o jardines materno-infantiles*".

Afirmó que la primera de las hipótesis enumeradas está sujeta a dos condiciones, que no se verifican en el sub judice durante los períodos discutidos: la incorporación de los establecimientos educacionales a los planes de enseñanza oficial y su reconocimiento como tales por las respectivas jurisdicciones.

Por otra parte, también negó -a los fines de la procedencia del beneficio- que la actividad resulte una "*guardería*" o "*jardín maternal*", concepto reservado a niños de cuarenta y cinco días a tres años, o encuadre como "*clases dadas a título particular*", pues para ello sería necesario que se impartan fuera de los establecimientos educacionales.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 434/443, concedido a fs. 458.

En primer lugar, resaltó que el texto legal exime a las "*guarderías y jardines materno-infantiles*", sin existir motivos válidos para excluir de esta expresión a los jardines de infantes.

En su criterio, existe un indiscutible paralelismo entre la estructura del sistema educativo federal vigente -el cual comprende dentro del nivel inicial tanto a las "*guarderías maternas*" como a los "*jardines de infantes*"- y el art. 6º, inc. j), pto. 3º, acápite b) de la ley del gravamen -que exime a todo el nivel inicial así definido-. Consideró que una interpretación contraria carece de sustento lógico, altera el paralelismo mencionado y contradice el texto legal.

Añadió que la procedencia del beneficio también se sustenta en el primer párrafo de la norma exentiva (art. 6º, inc. j., pto. 3), pues el servicio ha sido prestado por un establecimiento "*incorporado*" a la enseñanza oficial, en los términos del decreto 371/64, lo cual implica su "*reconocimiento*" por el Estado Nacional y la necesaria correspondencia con los planes oficiales de enseñanza.

Pero, para la hipótesis de exigirse la incorporación aislada del nivel jardín de infantes, con prescindencia de la obtenida por el establecimiento educativo al cual pertenece, sostuvo que opera la previsión contenida en el acápite a) del mismo precepto, por tratarse, entonces, de clases impartidas en un establecimiento no incorporado, adecuadas a los planes de enseñanza oficial, como quedó acreditado en instancia del Tribunal Fiscal.

Aseveró, por último, que la ley 23.871 se propuso favorecer la enseñanza que se ajuste a los planes oficiales, eximiéndola del impuesto con prescindencia que su prestación

Procuración General de la Nación

se realice en institutos incorporados o fuera de ellos. En ese orden de ideas, estimó que carece de sentido distinguir el servicio educativo de jardín de infantes que podría brindar un instituto particular que no hubiese sido incorporado respecto de ninguno de sus niveles de enseñanza, de aquel otro instituto que brinde exactamente el mismo servicio pero que, además, ha sido incorporado por alguno de ellos.

- III -

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 6º, inc. j., pto. 3 de la ley 23.349, texto según su similar 23.871, al que se referirán las siguientes citas), siendo la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

- IV -

En el sub lite corresponde dilucidar, entonces, si se encuentra exento el servicio de jardín de infantes para niños de tres, cuatro y cinco años, brindado por la actora desde enero de 1991 -fecha de generalización del impuesto al valor agregado a los servicios (art. 3º inc. e., pto. 20, texto según ley 23.871)- hasta el 30 de junio de 1993, en la que fue autorizada por la Dirección de Escuelas No Oficiales para el funcionamiento de su jardín de infantes.

A tal fin, estimo importante resaltar que la exención contenida en el art. 6º, inc. j, pto. 3º de la ley del tributo posee dos párrafos netamente diferenciados.

El primero abarca los servicios prestados por establecimientos educacionales privados, incorporados a los planes

de enseñanza oficial y reconocidos 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 a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos.

El segundo, en sus dos incisos, extiende similar beneficio a:

- a) las clases dadas a título particular, en las condiciones que allí establece;
- b) las "*guarderías y jardines materno-infantiles*".

Como destaca el Tribunal Fiscal a fs. 356 vta., las "*guarderías y jardines materno infantiles*" no se encontraban incluidas en el proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo, ni tampoco las contempló expresamente el dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados (Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados, 23/08/90, p. 2066 y 2049 respectivamente).

Por el contrario, todo este segundo párrafo fue introducido en la cámara de origen como consecuencia de una posterior propuesta realizada por su Comisión de Presupuesto y Hacienda (cfr. manifestaciones del miembro informante, diputado Matzkin, Diario de Sesiones, 5 y 6/9/90, p. 2241/42).

Resulta evidente, en mi parecer, que tal inclusión obedeció a que el legislador había advertido que los jardines de infantes -en la redacción propiciada por el Ejecutivo- quedarían gravados y se propuso corregir esta situación (cfr. diputado Estevéz Boero, Diario de Sesiones, 23/08/90, p. 2078; diputado Baglini, Diario de Sesiones, 29/08/90, p. 2119).

Así, el primero de los nombrados sostuvo: "*Manifestamos nuestra más decidida oposición a que el IVA grave ser-*

Procuración General de la Nación

vicios esenciales, tales como las prestaciones de salud y de educación. En este aspecto, las exenciones planteadas dejan importantes lagunas que constituyen injusticias manifiestas. Por ejemplo, si en un barrio no existe un jardín de infantes y los padres se organizan para construir y operar uno, mientras no sea reconocido oficialmente, deberá abonar el IVA".

El segundo de ellos, a su turno, expresó: "A continuación voy a dar algunos ejemplos -pequeños por cierto- de cómo la técnica impositiva de incluir algunas cosas globalmente, otras expresamente, mencionar algunas cosas expresamente como excepciones o excluir otras con salvedades -toda esta *mélange*- da por resultado barbaridades". Y especificó: "La guardería infantil o el kindergarten -no las que correspondan a un colegio particular- también estarán gravados".

Como ha sostenido V.E. reiteradamente, en materia de exenciones impositivas es constante el criterio conforme al cual deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599), y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973), sin que ésta pueda ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal (Fallos: 290:56; 291:359).

Bajo estas premisas, es claro para mí que la indudable intención del legislador, al introducir un segundo párrafo al art. 6º, inc. j., pto. 3, sub examine, ha sido extender la exención allí contenida a otros servicios educati-

vos, diferentes de los beneficiados en su primer párrafo, entre ellos, las "*guarderías y jardines materno infantiles*".

Pienso, igualmente, que el manifiesto propósito de la norma al consagrar esta franquicia mediante el empleo de la conjunción copulativa "y" es beneficiar tanto a las "*servicios de guardería maternal para niños menores de 3 años*" como a los "*jardines de infantes para niños de 3, 4 y 5 años*", sin condicionamientos de incorporación o reconocimiento.

Por último, considero que la falta de especificación en tales términos ("*jardines de infantes para niños de 3, 4 y 5 años*") no puede ser óbice para el reconocimiento de la prerrogativa pues, como es doctrina del Tribunal, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528).

Por tales razones, en mi entender, el servicio de jardín de infantes para niños de 3, y 5 años prestado por la actora durante los períodos de la litis se encuentra comprendido dentro de la expresión "*guarderías y jardines materno infantiles*" y beneficiado, en consecuencia, por la exención del art. 6º, inc. j., pto. 3, acápite b) de la ley del tributo.

- V -

A mayor abundamiento, considero que tampoco puede inferirse que la intención del legislador ha variado teniendo en cuenta el contexto general de las leyes, a poco que se repare que en el art. 10, inc. a), de la ley 24.195 ("*ley federal de educación*") estableció que la educación inicial está constituida por el jardín de infantes para niños de 3 a 5 años de edad, siendo obligatorio el último año. En el mismo

Procuración General de la Nación

inciso también facultó a las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a establecer, cuando sea necesario, servicios de jardín maternal para niños menores de 3 años.

Si bien esta ley rigió sólo durante los últimos períodos reclamados en autos, estimo que no puede ser desconocida al momento de decidir (Fallos: 308:1087, 1223, 1489; 310:670, 2246; 311:787, 870, 1680, 2131; 312:891; 313:584, 701; 314:568 y sus citas, entre otros) pues indica que el "*jardín de infantes para niños de 3 a 5 años de edad*" se encuentra dentro de la estructura del sistema educativo, con regulación uniforme en todo el territorio argentino (cfr. art. 1º y 13).

Por ello, si la interpretación y aplicación de leyes requiere no aislar cada artículo y cada ley sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todas entiendan teniendo en cuenta los fines de las demás y considerárselas como dirigidas a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223), concluyo que no puede desconocerse el mayor rango otorgado por la ley federal de educación al "*jardín de infantes para niños de 3 a 5 años de edad*" respecto de los "*servicios de jardín maternal para niños menores de 3 años*".

En tales condiciones, reconocer la franquicia a los segundos -cuyo establecimiento resulta facultativo para las jurisdicciones locales- y negarla al primero -integrante del sistema educativo y obligatorio en su último año- tampoco resulta, en mi criterio, una razonable derivación del contexto general de la ley 24.195 y de los fines que la informan, en su ordenada estructuración con las normas del impuesto al valor agregado.

Lo contrario, además, implicaría introducir un elemento diferenciador dentro del nivel inicial de la educación, que marginaría de la prerrogativa al jardín de infantes, sin una razón que justifique otorgarle un tratamiento mas gravoso que a los servicios de jardín maternal -que se encuentran claramente comprendidos en el precepto- con el único respaldo de una singular pauta gramatical, a la que no cabe atenerse en desmedro de la racionalidad de la norma (arg. de Fallos: 306:1580 y sus citas), máxime cuando en el caso -como se demostró- no existen elementos que permitan afirmar que la voluntad del legislador haya sido la de sujetar al pago del impuesto a los servicios educativos en cuestión.

Por último, la forma como se dictamina torna, en mi parecer, inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

- VI -

Por lo expuesto, opino que corresponde revocar la sentencia de fs. 428/429 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 4 de marzo de 2004

Es Copia

Ricardo O. Bausset

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 23 de diciembre de 2004.

Vistos los autos: "Delphian S.A. (T.F. 15.294 - I) c/ D.G.I."

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 remitirse a fin e evitar reiteraciones innecesarias.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **Delphian S.A.**, representado por el Dr. **Pedro Pablo Lanusse**.

Traslado contestado por **A.F.I.P. - D.G.I.**, representada por la Dra. **Nancy Edith Yaffe**, patrocinado por el Dr. **Horacio Jorge Piacentini**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala III)**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.