

## Instituciones Educativas de Gestión Privada y la Factura Electrónica



Análisis del reciente régimen de “Emisión y Almacenamiento Electrónico de Comprobantes” (Res. Gral. 3749/2015.AFIP) en el marco de las actividades que realizan las instituciones educativas de gestión privada, sean de propiedad de empresas unipersonales, sociedades comerciales, organizaciones sin fines de lucro, instituciones pertenecientes a la Iglesia Católica o a cualquier otro culto reconocido.

Encuadramiento de la prestación. Alcance. Limitación a la posibilidad de optar. Emisión y Comprobantes alcanzados. Vigencia. Conclusiones

---

### Introducción

A partir del pasado mes de junio comenzaron a tomar relevancia tres importantes regímenes dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuya entrada en vigencia ya se produjo o se concretará en los próximos días. Se trata de los regímenes de “Información de Compras y Ventas”, establecido por la [Resolución General \(AFIP\) 3685/2014 \(B.O. 22/10/2014\)](#); de “Declaración Jurada IVA on-line”, establecido por la [Resolución General \(AFIP\) 3711/2015 \(B.O. 22/01/2015\)](#) y de “Emisión y Almacenamiento Electrónico de Comprobantes”, establecido por la [Resolución General \(AFIP\) 3749/2015](#).

El objetivo de este Informe es analizar el impacto de esta última disposición en el marco de las actividades que realizan las instituciones educativas de gestión privada, sean de propiedad de empresas unipersonales, sociedades comerciales, organizaciones sin fines de lucro, instituciones pertenecientes a la Iglesia Católica o a cualquier otro culto reconocido.

Es necesario precisar que el nuevo régimen dispone la obligatoriedad para ciertos contribuyentes de emitir y almacenar en forma electrónica los comprobantes originales de respaldo de sus operaciones. Si bien en la jerga rápidamente se lo denominó “Factura Electrónica”, destacamos que consiste en la modalidad de solicitud del Código de Autorización Electrónica (CAE) que resulta inserto en los comprobantes.

### Encuadramiento de la prestación

La Ley de Impuesto al Valor Agregado estableció un gravamen sobre la venta o importación definitiva de cosas muebles y la realización de ciertas obras, locaciones y prestaciones de servicios. En el artículo 7° del texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus

modificaciones, se presentan una serie de exenciones a la norma general, entre las cuales nos enfocamos en las contenidas en los siguientes incisos:

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 postgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos.

La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos y, b) a las guarderías y jardines materno-infantiles.

4) Los servicios de enseñanza prestados a discapacitados por establecimientos privados reconocidos por las respectivas jurisdicciones a efectos del ejercicio de dicha actividad, así como los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores prestados directamente por los mismos, con medios propios o ajenos.

5) Los servicios relativos al culto o que tengan por objeto el fomento del mismo, prestados por instituciones religiosas comprendidas en el inciso e) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.

De lo expuesto surge que, en la medida que la entidad propietaria de una institución educativa preste exclusivamente alguno de estos servicios u otros que también resulten excluidos del régimen del impuesto revestirán el carácter de sujetos exentos del mismo. En función de ello, analizaremos las disposiciones correspondientes a esta clase de sujetos.

#### Alcance del régimen

El artículo 10° de la Resolución General (AFIP) 3749/2015 establece que los sujetos que revistan la calidad de exentos frente al impuesto al valor agregado podrán ejercer la opción de emitir comprobantes electrónicos originales en los términos de la Resolución General (AFIP) 2485/2008, sus modificatorias y complementarias. De ejercer dicha opción, quedan obligados a emitir los documentos electrónicos alcanzados por la normativa para respaldar todas las operaciones realizadas en el país.

Consideramos conveniente recordar que la exención en el impuesto al valor agregado debe corresponder al sujeto titular del servicio educativo. Hacemos esta aclaración por cuanto es común que las diferentes instituciones educativas de propiedad de un mismo contribuyente cuenten con la llamada C.U.I.T. previsional, otorgada por la Administración Federal de Ingresos Públicos al solo efecto de dar cumplimiento a las obligaciones impositivas y previsionales derivadas de su calidad de empleador y en tanto cuenten con una administración de personal descentralizada de la del contribuyente principal.

La institución educativa no debe tramitar la exención en el impuesto al valor agregado sino que debe asegurarse que la entidad propietaria, en su rol de contribuyente principal, goza del citado beneficio. Se deberá verificar esa condición a través del certificado de inscripción que se obtiene en el sitio web de AFIP.

#### Limitación a la posibilidad de optar

La Resolución General (AFIP) 3368/2012, que sustituyó a la Resolución General (AFIP) 2832/2010, estableció un régimen de información respecto de las cuotas y conceptos

análogos que se determinen y, en su caso, se abonen durante cada año calendario, que debía ser cumplido por los establecimientos de educación pública de gestión privada incorporados al sistema educativo nacional en los niveles de educación inicial, primaria y secundaria.

En su artículo 3° estableció que la obligación de informar alcanzaba a la totalidad de los importes facturados o devengados en concepto de cuotas mensuales iguales o superiores a \$ 2.000.00 por alumno. A los fines del cómputo de dicho monto se debían considerar los conceptos de enseñanza oficial, enseñanza extra programática, seguros, comedor, cuotas recuperado, atención médica, transportes, deportes, recargos y otros.

La presente resolución bajo análisis dispone que los contribuyentes incluidos en el Anexo que se aprueba y forma parte de la misma, sin distinción de su condición frente al impuesto al valor agregado, deberán emitir comprobantes electrónicos originales, en los términos de la Resolución General (AFIP) 2485/2008, sus modificatorias y complementarias, para respaldar todas sus operaciones realizadas en el país.

En el tercer lugar del mencionado Anexo se incorporan a los “establecimientos de educación pública de gestión privada incorporados al sistema educativo nacional en los niveles educación inicial, educación primaria y educación secundaria que realicen las operaciones indicadas en el Artículo 3° de la Resolución General (AFIP) 3368/2012”.

En consecuencia, la posibilidad de optar quedaría reservada para aquellos titulares de servicios educativos cuyos aranceles de enseñanza no superen el límite de \$ 2.000. En caso de hacerlo, aunque sea en uno solo de los niveles, deberían utilizar el sistema de emisión y almacenamiento electrónico para todos los comprobantes que emitan.

Otra cuestión de importancia y que podría resultar controvertida es la derivada del caso en que una misma entidad propietaria, que reviste la calidad de sujeto exento en el impuesto al valor agregado, sea titular de diversas instituciones educativas. En nuestra opinión, consideramos que en el caso en que una de las instituciones se encuentre obligada a utilizar el procedimiento de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes por facturar aranceles por encima del límite de \$ 2.000,00, el resto podría optar por no hacerlo en tanto los propios no superen dicha cifra.

La realidad muestra que especialmente las entidades religiosas de los diversos cultos llevan adelante su tarea educativa y pastoral en grandes centros urbanos como también en pequeñas localidades donde vuelcan su labor en comunidades de recursos limitados y, en consecuencia, el nivel de aranceles es muchas veces simbólico. Consideramos que aún en el caso en que una de las instituciones educativas mantenga una oferta educativa ampliada con prestaciones complementarias y cuyos aranceles superen el límite de \$ 2.000,00, la obligación de emitir y almacenar comprobantes en forma electrónica debería afectarla exclusivamente a ella.

Además debe tenerse presente que las actividades desarrolladas por quienes no resulten sujetos obligados de este régimen carecen de interés fiscal y que la implementación y mantenimiento de un sistema como el requerido para dar cumplimiento a las disposiciones de esta resolución requieren aplicar una cantidad significativa de recursos económicos y humanos que las mismas no poseen.

#### Comprobantes alcanzados

Las instituciones educativas que resulten obligadas a dar cumplimiento a la Resolución General (AFIP) 3749/2015 deben considerar que la norma aplica para la emisión y el almacenamiento de las facturas clase “C”; las notas de crédito y notas de débito clase “C” y los recibos clase “C”.

No obstante, el artículo 12 agrega una nueva alternativa para eximir del cumplimiento de la obligación “a las facturas o documentos clase “C” que respalden operaciones con consumidores finales en las que se haya entregado el bien o prestado el servicio en el local, oficina o establecimiento. En caso de optar por la emisión electrónica de los citados comprobantes, el emisor deberá entregar al consumidor la impresión de los mismos”.

Esta excepción, llegado el caso, reforzaría la opinión referida a que las instituciones educativas de propiedad de un sujeto exento en el impuesto al valor agregado, que no facture aranceles u otros conceptos alcanzados por un monto que supere la suma de \$ 2.000,00, no deben utilizar el sistema electrónico, atento a que realizan operaciones con consumidores finales (los responsables económicos de los alumnos) y que la prestación del servicio educativo se realiza en el mismo lugar de emisión del comprobante.

Cabe destacar que esta excepción no eliminaría la obligación para quienes facturen conceptos por encima de los fijados en el artículo 3° de la Resolución General (AFIP) 3368/2012, dado que en esta resolución dicha obligación se manifiesta de manera inequívoca en el texto de la misma, por encima de cualquier otra cuestión que podría liberar al contribuyente alcanzado de la referida obligación.

### Emisión de comprobantes

Para confeccionar las facturas, notas de crédito y notas de débito y recibos electrónicos originales, los sujetos incorporados al presente régimen, sea que hayan optado por ingresar al mismo o que resulten obligados a hacerlo, deberán solicitar a la Administración Federal el código electrónico de autorización de emisión (C.A.E.) vía “Internet” a través del sitio “web” institucional.

Dicha solicitud podrá efectuarse mediante alguna de las siguientes opciones:

A. El intercambio de información del servicio “web”, cuyas especificaciones técnicas se encuentran publicadas en el sitio institucional (<http://www.afip.gob.ar>), bajo las siguientes denominaciones:

1. “RG 2485 Diseño de Registro XML V.2.”
2. “RG 2485 Manual para el Desarrollador V.2.”

B. El servicio denominado “Comprobantes en línea” para lo cual deberá contarse con “Clave Fiscal” habilitada con Nivel de Seguridad 2, como mínimo, conforme a lo establecido por la Resolución General (AFIP) 3713/2015.

Por último, se dispone que los contribuyentes mencionados en el Artículo 10 de la Resolución General (AFIP) 3749/2015 que ejerzan la opción para emitir comprobantes electrónicos originales, no se encontrarán alcanzados por lo dispuesto en el Título I de la Resolución General (AFIP) 3685/2014 (“Régimen de Información de Compras y Ventas”). Los institutos educativos que resulten sujetos obligados a solicitar el código electrónico de autorización de emisión, para los comprobantes electrónicos originales (C.A.E.), deberán consignar en los campos que se identifican como “Adicionales por R.G.”, la información que, para cada caso, se indica a continuación.

· Se deberán emitir los comprobantes electrónicos en forma separada por actividad comprendida o no comprendida dentro del Régimen de Información de la Resolución General (AFIP) 3368/2012:

- a) Actividades no comprendidas: Código de identificación “10” - Dato “0” - cero.
- b) Actividades comprendidas Código de identificación “10” - Dato “1” - uno.

· Asimismo, se deberá identificar al titular del pago de la siguiente forma:

- a) Código de Identificación “10.11” - Dato a ingresar: Tipo de Documento.
- b) Código de Identificación “10.12” - Dato a informar: Número de Documento.

Con referencia al cumplimiento del Régimen de Información de la Resolución General (AFIP) 3368/2012 el artículo 19 de la Resolución General (AFIP) 3749/2015 establece que a partir del primer período mensual completo en que el responsable emita los comprobantes electrónicos originales conforme la obligación dispuesta en la norma, quedará eximido de continuar con el cumplimiento del régimen informativo previsto en la resolución general antedicha.

#### Vigencia de la norma

La entrada en vigencia de la norma que resultó obligatoria para una entidad educativa o para la que sin estar obligada optó por esta metodología fue el día 1° de abril de 2015. Sin embargo, la norma previó que en aquellos casos en los que existiera dificultad para la implementación del nuevo procedimiento antes de la citada fecha, los sujetos podrían solicitar entre el 1° de abril y el 1° de mayo una prórroga por un plazo que no supere el 1° de octubre de 2015.

En una [nota publicada en “Diálogo Fiscal – El diario de la AFIP” se puntualiza que el organismo aclaró que hasta el 1° de octubre se contemplarán todas las situaciones planteadas por los contribuyentes en las que se informen dificultades para cumplir en término](#), aun cuando las mismas no hayan sido informadas por la ventana de diálogo prevista en la normativa.

#### Conclusiones

Resumimos a continuación el alcance de las disposiciones de la Resolución General (AFIP) 3749/2013 que resulta de aplicación a las instituciones educativas de gestión privada:

- a) Las instituciones educativas cuyos titulares revistan el carácter de sujetos exentos en el impuesto al valor agregado pueden optar por adherir a sistema de solicitud del código electrónico de autorización de emisión (C.A.E.) vía “Internet” a través del sitio “web” de AFIP o mantenerse dentro del procedimiento previsto en la Resolución General (AFIP) 1415/2003 en tanto no facturen aranceles o conceptos complementarios que superen la suma de \$ 2.000,00.
- b) Quienes no cumplan con esa condición deberán emitir obligatoriamente con la modalidad conocida como “factura electrónica”.
- c) Las instituciones que adhieran al sistema de solicitud del código electrónico de autorización de emisión quedarán exceptuadas de cumplir con el Régimen de Información de la Resolución General (AFIP) 3368/2012 a partir del primer mes completo que utilicen el nuevo sistema.

Con relación a la entrada en vigencia y dada la complejidad que el mismo significa para este tipo de instituciones, tanto a nivel de capacitación de sus recursos humanos como de inversión en aplicaciones informáticas adecuadas, consideramos que las entidades que agrupan a las entidades educativas deberían plantear ante las autoridades de la Administración Federal de Ingresos Públicos la posibilidad de autorizar el diferimiento de la obligatoriedad del nuevo sistema hasta el inicio del ciclo lectivo 2016.

Consideramos altamente probable que en el plazo que media entre la entrada en vigencia de la resolución y el 1° de octubre de 2015 se presenten ante la Administración Federal de Ingresos Públicos las diferentes situaciones que enfrentan los diferentes prestadores de servicios educativos y, en la mayoría de los casos, la imposibilidad de implementar las disposiciones de la normativa en las condiciones incluidas en la resolución general

respectiva.

En consecuencia, hasta tanto se determine quiénes serán los sujetos obligados a implementar la herramienta y las condiciones en las que deberán hacerlo, mantienen plena vigencia y validez los comprobantes que se emitan en soporte papel.

(\*) Dr. CP. Oscar Eduardo Mary, [oscar@geint.com.ar](mailto:oscar@geint.com.ar) y con la colaboración del Dr. CP. Enrique Carlos García [enrique@geint.com.ar](mailto:enrique@geint.com.ar) de Gestión Integral [www.geint.com.ar](http://www.geint.com.ar)