

**DICTAMEN D.A.T. 21/13**  
**Buenos Aires, 14 de junio de 2013**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Exenciones. Guardería y jardín maternal.

Sumario:

I. Se consultó el tratamiento impositivo que corresponde dispensar frente al impuesto al valor agregado a la actividad de guardería y jardín maternal para niños de un mes hasta tres años.

II. Se concluyó que la actividad por la cual se consulta –guardería y jardín maternal para niños de 1 mes hasta 3 años– se encuentra alcanzada por la exención dispuesta por el art. 7, inc. h), apart. 3, segundo párrafo de la ley del gravamen.

---

Texto:

I. La contribuyente del asunto se dirige a esta Administración Federal a los efectos de consultar, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, el tratamiento impositivo que corresponde dispensar frente al impuesto al valor agregado a la actividad que desarrolla de guardería y jardín maternal para niños de un mes hasta tres años, aclarando que dichos períodos son anteriores al jardín de infantes.

Al respecto, la consultante informa que su actividad se encuentra excluida de la Ley de Educación N° ... de la provincia de “PP”, hallándose regulada y controlada en el ámbito de la Municipalidad de “PP” por el Departamento de Regulación de Entes Privados de la Secretaría de Desarrollo Social y Empleo.

Indica además que está registrada ante este organismo con el código de actividad 853200 “Servicios sociales sin alojamiento”, por no existir en el nomenclador un código específico para su actividad.

En su opinión, considera que la actividad de guardería y jardín maternal encuadra en la exención prevista en el art. 7, inc. h), apart. 3, segundo párrafo, pto. b) de la ley del gravamen.

No obstante, señala que atento a que existen diferencias entre los jardines de infantes incluidos en la ley de educación y las guarderías y jardines materno-infantiles, requiere conocer el alcance de la mencionada franquicia, indicando en este aspecto que en el Dict. D.A.T. 34/94 esta Administración Federal reconoció dichas diferencias.

Finalmente, manifiesta en carácter de declaración jurada, que no se verifican los supuestos previstos en el art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 respecto al impuesto objeto de la consulta.

II. En primer lugar, corresponde señalar que mediante Nota N° .../13 (SDG ...) la Subdirección General de ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante, con la expresa aclaración de que conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a las obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Aclarado ello, cabe señalar que el art. 7, inc. h), apart. 3, establece que se encuentran exentos “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”.

Asimismo, el segundo párrafo del mencionado apartado en su inc. b) dispone que la exención comprende “... a las guarderías y jardines materno-infantiles”.

Por su parte, la Ley Federal de Educación –Ley 24.195– en su art. 10 dispone que la estructura del sistema educativo nacional estará integrada por: “a) educación inicial, constituida por el jardín de infantes para niños/as de 3 a 5 años de edad, siendo obligatorio el último año. Las provincias y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires establecerán, cuando sea necesario, servicios de jardín maternal para niños/as menores de 3 años y prestarán apoyo a las instituciones de la comunidad para que éstas los brinden y ayuda a las familias que los requieran”.

Reseñada la normativa atinente al caso que nos ocupa, cabe recordar que en el Dict. D.A.T. 34/94 al que alude la consultante se señaló con relación a los jardines de infantes que: “... los institutos o establecimientos no incorporados a los planes de enseñanza oficial, se encuentran alcanzados por la ley del impuesto al valor agregado en virtud de lo dispuesto en el art. 3 inc. e), pto. 20 –actual pto. 21– de la misma, excepto por las prestaciones que puedan quedar encuadradas en el segundo párrafo del mencionado apart. 3”, agregándose que: “... el Dto. 1.621/69 ... extendió los efectos del régimen de incorporación a la enseñanza oficial, a los jardines de infantes ... en tanto las guarderías y jardines materno infantiles quedan exentos del gravamen atento a lo establecido en el segundo párrafo del citado apart. 3”.

Posteriormente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Autos “Delphian S.A. c/D.G.I.”, de fecha 23/12/04, analizó si correspondía la aplicación de la franquicia establecida en el entonces art. 6, inc. j), pto. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (texto según Ley 23.871) –actual art. 7, inc. h), apart. 3– al servicio de jardín de infantes para niños de tres a cinco años, durante el período en el cual no había sido incorporado a los planes de enseñanza oficial ni reconocido como tal.

Al respecto el Máximo Tribunal, haciendo suyo el dictamen del procurador fiscal, interpretó que: “... la indudable intención del legislador, al introducir un párrafo 2 al art. 6, inc. j), pto. 3, ‘sub examine’, ha sido extender la exención allí contenida a otros

servicios educativos, diferentes de los beneficiados en su párrafo 1, entre ellos, las ‘guarderías y jardines materno infantiles’”.

Agregando que: “... el manifiesto propósito de la norma al consagrar esta franquicia mediante el empleo de la conjunción copulativa ‘y’ es beneficiar tanto a los ‘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, señaló que: “... la falta de especificaciones 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, concluyó que: “... el servicio de jardín de infantes para niños de 3 a 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. 6, inc. j), pto. 3, acáp. b) de la ley del tributo”.

En ese orden, en la Actuación N° ..../05 (DI. ....) la entonces Dirección de ..., luego de recordar que este organismo sostenía un criterio contrario al que surge del fallo precedentemente comentado, entendió que: “... corresponde ceñirse a lo dictaminado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Autos ‘Colegio Victoria S.A.’ y ‘Delphian S.A.’, en el sentido que el servicio de jardín de infantes para niños de 3, 4 y 5 años, sin reconocimiento oficial para funcionar como tales, está comprendido en la expresión ‘guarderías y jardines materno infantiles’ y beneficiado con la exención del art. 7, inc. h), apart. 3, segundo párrafo de la Ley 23.349, texto vigente”.

Atento a ello, esta Asesoría en el Dict. D.A.T. 79/08, en el cual se consultó el alcance de la exención prevista en el precitado art. 7, inc. h), apart. 3 para la actividad de guardería y jardín materno infantil para niños de cero a cuatro años, concluyó que: “... la actividad desempeñada por la consultante se encuentra exenta del tributo por entender que la franquicia analizada abarca a la educación inicial sin ninguna condición”.