

DICTAMEN D.A.T. 12/16
Buenos Aires, 22 de abril de 2016
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Exenciones. Prestación de servicios de gestión educativa a un establecimiento educacional privado incorporado a los planes de enseñanza oficial. Improcedencia.

Sumario:

I. Se concluyó que atento a que la consultante no reviste la calidad de establecimiento educacional privado incorporado a los planes de enseñanza oficial –sujetos a los que está dirigida la exención–, los conceptos facturados por ella al establecimiento educativo por los servicios que le presta en los términos del contrato celebrado, no resultan alcanzados por la franquicia establecida en el art. 7, inc. h), pto. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado –t.o. en 1997 y sus modificaciones–, encontrándose gravados en virtud de las previsiones del pto. 21 del inc. e) del art. 3 de la misma ley.

II. Ello así, en el supuesto de que la rubrada quede excluida del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes por superar el parámetro de ingresos brutos, deberá solicitar el alta en los impuestos a las ganancias y al valor agregado del régimen general.

Texto:

I. Las presentes actuaciones se originan en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta si la exención prevista en el art. 7, inc. h), pto. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones, alcanza a los servicios conexos y anexos al principal que es estrictamente académico, que surgen del Contrato de Implementación del Servicio de Educación a Distancia celebrado con la “AA” ...

Al respecto expresa que esa universidad privada es reconocida por la modalidad de educación a distancia ..., aduciendo que los servicios conexos que le corresponde brindar son los relacionados con la organización, gestión y mantenimiento de la sede en la localidad de ..., provincia de ...

Aclara que los servicios en cuestión comprenden tutorías, espacios de aula para rendir exámenes, gestión de nexo entre la universidad y el alumno, las tareas administrativas y académicas, etcétera.

Mediante nota aclaratoria posterior agrega que la retribución que percibe como contraprestación al servicio conexo a la educación que presta a la universidad, es pactada contractualmente en función a la cantidad de alumnos cursantes y el canon que cada uno abona a la universidad; haciendo notar que el valor facturado es un valor final.

Explica que desde el inicio de la relación contractual su condición como contribuyente es la de monotributista, pero que con base en estimaciones y en virtud del crecimiento de la Unidad (Cluster)

que representa en la localidad de ..., los volúmenes de su facturación superarán los parámetros máximos establecidos por el régimen de monotributo, por lo que en ese caso deberá realizar la inscripción en el régimen general. Consecuentemente, en virtud de la modalidad de la facturación, ya que lo contractual es valor final, pasaría a facturar la retribución de sus servicios por el mismo valor final que actualmente lo hace.

De todo lo expuesto, opina que "... si bien el hecho imponible referido al servicio estrictamente académico es facturado al alumno por parte de la universidad, hecho imponible exento, los servicios conexos que debo prestarle a la universidad para el cumplimiento de los objetivos de enseñanza universitaria se encuentran dentro de los preceptos del referido art. 7, inc. 3 y por ende exentos en el impuesto al valor agregado, con lo cual debería encuadrarme bajo el régimen general del impuesto al valor agregado y la facturación de los mismos a la universidad sería por monto neto".

II. En primer término corresponde señalar que mediante Nota Nº .../14 (SDG ...), la Subdirección General ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante con la expresa aclaración de que, conforme a 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.

Asimismo, cabe señalar que este servicio asesor abordará el análisis tributario requerido desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante y sin efectuar verificación alguna – particularmente sobre su condición de monotributista–, la que estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello, y a efectos de analizar la cuestión objeto de la presente consulta, resulta necesario mencionar las cláusulas principales del "Contrato de Implementación del Servicio de Educación a Distancia" aportado por la consultante y que consta a fojas ...a ...

Del mismo corresponde hacer notar que la "AA" ..., autorizada a funcionar como Universidad de ..., contrató al CAU cuyo titular es la Sra. XX, a fin de ofrecer servicios de educación a distancia, contando esta última con la infraestructura necesaria y recursos administrativos y técnicos propios para desempeñarse como tal.

Así, en el pto. III.1 del referido contrato se define al Servicio de educación a distancia (en adelante "SED") como aquél por el cual ... imparte educación de pre-grado, grado, pos grado y extensión a través de las submodalidades a distancia: Educación Distribuida y Tutorial a Distancia, a alumnos que no se encuadran dentro de los formatos presencial o semipresencial, descripciones que están detalladas en el Reglamento Institucional.

Por su parte, en el pto. III.2 se define al "CAU" como la institución que actúa como Centro de Apoyo Tecnológico a Distancia del "SED" brindando la infraestructura necesaria –es el lugar físico al que concurren aspirantes y alumnos–. Estas instituciones locales cuentan con responsabilidades administrativas y de promoción de los programas académicos ofrecidos por ..., debiendo organizar una fuerza de venta para la captación de estudiantes e implementar las acciones comerciales y de marketing locales que ... defina de acuerdo a sus procedimientos vigentes.

En cuanto a la infraestructura y equipamiento tecnológico, en el pto. III.7 se aclara que deberá ser provisto por cuenta y cargo del "CAU", señalando que consiste en la infraestructura edilicia (aulas, etcétera); de mobiliario (escritorios, pupitres, bancos, puestos, cartelería, señalizaciones, etcétera); así

como el equipamiento tecnológico (computadoras, pantallas, monitores, etcétera) necesarios para la correcta distribución de los cursos a los estudiantes.

Asimismo cabe agregar que de la Cláusula 1.1 del pto. IV “Términos y condiciones” surge que el “CAU” se obliga a: prestar y proveer a ... los servicios necesarios con el fin de promover la implementación y funcionamiento del “SED”, funcionalizar sus instalaciones y estructura para tomar los exámenes parciales, recuperatorios y finales de alumnos que cursen bajo el “SED” y dictar en dichas instalaciones los cursos de capacitación, entrenamiento, tecnicaturas, carreras de grado y postgrado que posee ... en la modalidad “SED” - Sub modalidad educación distribuida.

En tanto que, el pto. 1.2 dispone que ... se obliga a pagar al “CAU” las remuneraciones establecidas en la Cláusula cuarta que consisten en una suma equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la “cuota primera matrícula” en caso de que un alumno se inscriba en un programa que haga parte del “SED” – Sub modalidad distribuida; y una suma equivalente al veintiséis por ciento (26%) del monto de los aranceles y matrículas, excepto la mencionada anteriormente; y conforme el pto. 4.2 en relación al “SED” – “Sub modalidad tutorial a distancia” una suma equivalente al noventa por ciento (90%) sobre el valor de la matrícula semestral abonada por el alumno, por cada alumno que haya escogido al “CAU” como “CAU” de referencia y una suma fija –pesos cincuenta (\$ 50)– por todo concepto en relación a cada examen parcial, recuperatorio o final efectivamente realizado por cada alumno en las instalaciones del “CAU”.

Ahora bien, entrando al análisis de la normativa que regula la materia cabe destacar que el art. 3 de la ley del tributo menciona de manera taxativa, en los incs. a) a d) y en los primeros veinte puntos del inc. e), una serie de obras, locaciones y prestaciones de servicios que se encuentran alcanzadas por el impuesto, aludiendo de forma residual, en el pto. 21 del último inciso citado, a “Las restantes locaciones y prestaciones, 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”.

Por otro lado, el art. 7, prevé en el pto. 3 del inc. h), que se encontrarán exentos del gravamen: “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”.

En cuanto a la franquicia en análisis, en el Dict. Di.A.L.I.R. 57/07 se expresó que “El objetivo perseguido por la exención que aquí se analiza es el de eximir los servicios prestados por los establecimientos educacionales privados, otorgándoles el mismo tratamiento que a los públicos, los cuales se encuentran exentos en virtud de lo dispuesto en el pto. 1 del inc. h) del art. 7 de la ley del gravamen”.

Es decir que la exención en trato tiene carácter subjetivo ya que abarca a los establecimientos educacionales privados siempre que cumplan con el requisito de estar incorporados a los planes de enseñanza oficial.

En el caso que nos ocupa corresponde destacar que según el contrato firmado entre las partes, el Servicio de Educación a Distancia es aquél por el cual ... imparte educación de pregrado, grado, posgrado y extensión a través de las sub-modalidades a distancia: "Educación distribuida" y "Tutorial a distancia" a alumnos que no se encuadran dentro de los formatos presencial o semipresencial.

En la sub modalidad de "Educación distribuida" los alumnos concurren semanalmente al "Centro de Aprendizaje Universitario" (CAU) para: tomar video clases grabadas, es decir, sin la presencia del docente en el aula, realizar trabajos prácticos sobre el desarrollo de la clase grabada y rendir exámenes parciales. En la sub-modalidad "Tutorial a distancia" los alumnos cursan sus materias utilizando sólo Internet.

En dicho contexto, se estima pertinente aclarar que la actividad de enseñanza propiamente dicha es desarrollada por la Universidad ..., que sería el sujeto en el que recae la exención, siendo el servicio que presta la Sra. XX como titular del "Centro de Aprendizaje Universitario" (CAU), el de promover la implementación y funcionamiento del SED, funcionalizando sus instalaciones y estructura para tomar los exámenes a los alumnos que cursen bajo el SED las carreras que posee ...

Ahora bien, en cuanto al servicio brindado por la consultante, se reitera que el segundo párrafo del referido pto. 3 del inc. h) del art. 7 de la ley del impuesto dispone en forma accesoria y taxativa que dicha exención "... 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".

En tal sentido, Ricardo Fenochietto en su texto "El impuesto al valor agregado" Edición 2 de Editorial La Ley, pág. 427 interpreta que "Las únicas prestaciones accesorias que resultarán también alcanzadas por la exoneración son las de transporte y alojamiento, pero en la medida que sean prestados en forma directa por el propio establecimiento. Consecuentemente, si el servicio es prestado por un tercero no será procedente la exención".

En este estado, corresponde señalar que una situación de similares características fue tratada por la Dirección de Asesoría Legal en el Dict. D.A.L. 32/03. Allí se analizó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de los servicios relativos a la implementación de un programa de educación no presencial de cursos y carreras de grado y posgrado prestados por una empresa a la Universidad Nacional ...

El referido programa consistía en un sistema de formación no presencial mediante el uso de recursos teleinformáticos que permitía estudiar carreras universitarias integralmente a través de Internet, habiendo convenido la universidad con la firma en cuestión la provisión de los medios técnicos que posibilitaban instrumentar dicho plan, además de efectuar la venta y cobranza de los cursos.

En el mencionado dictamen el máximo servicio asesor jurídico de este organismo entendió gravadas en el impuesto al valor agregado a las prestaciones desarrolladas por la firma, considerando el servicio por ésta prestado encuadrado en el art. 3, inc. e), pto. 21 de la ley del gravamen.

Lo expuesto es concordante con lo resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en dicho caso, Fallo "Campus Virtual S.A. c/D.G.I. (T.F. 27779-I)", en el que revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, quien apelando a la teoría de la subsunción, había considerado que debía efectuarse un tratamiento integral de los servicios prestados por la actora, considerándolos amparados por la exención prevista en el inc. h) del art. 7 de la ley del impuesto por resultar conexo a un servicio exento.

El fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 8/8/13 recordó que el mentado art. 7, inc. h) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado prescribe determinadas situaciones que resultan exentas de dicho impuesto, de modo que, "... para conceder dicha exención, deben cumplirse todos los requisitos señalados para tal fin en dicha norma. Puesto que, según la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre este punto, 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 (C.S.J.N., Fallos: 329:5210 y sus citas)".

Luego de considerar diversas cuestiones menciona que, "... no surge, al menos en forma indubitable, que la actividad desarrollada por la actora constituya un servicio prestado directamente por un establecimiento educacional privado 'referido a la enseñanza' –art. 7, inc. h), apart. 3, de la ley del gravamen–. Por el contrario, una valoración integral y en conjunto de las pruebas recabadas en autos, de conformidad con las reglas de la sana crítica (conf. C.S.J.N., Fallos 326:984 y 326:3485), sólo puede conducir al convencimiento de que, tal como lo postula la recurrente, las actividades realizadas por la actora y la Universidad Nacional de Quilmes resultan diferenciables la una de la otra, por lo que únicamente la llevada a cabo por la dicha universidad puede considerarse exenta, en los términos del art. 7, inc. h), de la ley del tributo".

Sobre el particular, cabe aclarar que el fallo citado se encuentra firme.

En dicho entendimiento, corresponde concluir que atento a que la consultante no reviste la calidad de establecimiento educacional privado incorporado a los planes de enseñanza oficial –sujetos a los que está dirigida la exención–, los conceptos facturados por ella al establecimiento educativo por los servicios que le presta en los términos del contrato celebrado, no resultan alcanzados por la franquicia establecida en el art. 7, inc. h), pto. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado –t.o. en 1997 y sus modificaciones– encontrándose gravados en virtud de las previsiones del pto. 21 del inc. e) del art. 3 de la misma ley.

Ello así, en el supuesto de que la rubrada quede excluida del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes por superar el parámetro de ingresos brutos, deberá solicitar el alta en los impuestos a las ganancias y al valor agregado del régimen general.

Referencia normativa:

– [Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 34/16](#).