

DICTAMEN D.A.T. 40/12

Buenos Aires, 27 de julio de 2012

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Exenciones. Clases a título particular. Capacitación para examen de residencias médicas.

Sumario:

El curso preparatorio del examen incluido en los concursos de profesionales para el ingreso al Sistema Nacional de Residencias Médicas, que dicta la rubrada, no responde a un plan de enseñanza oficial aprobado por la autoridad educativa y, aun en el supuesto de que pudiera incluir algunas materias de la carrera universitaria de Medicina, no se verifica que el desarrollo del curso ni su contenido se ajuste a un plan de enseñanza oficial ejecutado por un establecimiento educativo aprobado –a los que se refiere la norma exentiva en el primer párrafo– a la cual sirvan de apoyo. En consecuencia, se concluyó que dicho curso no reúne las características de las clases de apoyo a la enseñanza oficial, a las que se refiere el art. 7, inc. h), pto. 3, segundo párrafo, inc. a), de la Ley de I.V.A., por lo que no le alcanza la exención prevista por dicha norma.

Texto:

I. El responsable del asunto efectúa una presentación en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca de la procedencia de la exención del impuesto al valor agregado establecida por el art. 7, inc. h), apart. 3, de la ley del tributo respecto de las labores de capacitación de médicos para la formación y superación del examen necesario para poder alcanzar las residencias médicas argentinas.

La rubrada informa que es una empresa perteneciente ciento por ciento (100%) al Grupo “XX” de capital español, que fue creada en el país en 2006 para desarrollar las mencionadas actividades de capacitación, dedicándose a este tipo de formación oficial impartiendo clases presenciales o a través del dictado de cursos en la web, siempre con el mismo contenido y con las mismas materias.

Al respecto aclara que el mencionado es un examen decretado oficialmente por el Ministerio competente y destinado a completar la formación médica en argentina a través de la correspondiente especialización médica, expresando que es el único sistema oficial para que un médico pueda recibirse como especialista en cualquiera de las especialidades médicas existentes en la actualidad.

Asimismo, señala que el programa exigido para superar dicho examen corresponde al programa oficial de toda la carrera de Medicina, si bien con una especial incidencia en las asignaturas de los últimos cursos de formación académica.

Con relación a su consulta, adjunta de manera resumida el programa del curso de preparación al examen de residencia, el cual consiste en un listado de asignaturas con indicación de las horas lectivas correspondientes a cada módulo, así como el número final y total de las mismas, firmado por el director médico –cfr. Anexo I, a f. 4–.

En opinión de la consultante, no obstante, manifestar que por error desde su creación dicha empresa ha sido inscripta en el I.V.A., entiende que a tenor de lo establecido por el art. 7, inc. h), apart. 3, de la ley del tributo, la actividad realizada debería estar exenta, ya que la misma integra exactamente el contenido que dicho artículo ha querido expresar.

Por otra parte, acompaña copias de la Res. M.S. .../06 y la Res. .../11, del Ministerio de Salud del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y el Dto. .../12, de dicho gobierno local.

Posteriormente, presentó una nota ampliatoria, como apoyo del carácter oficial de la formación de los médicos dentro de sus estudios oficiales de Medicina, adjuntando la concesión de la placa de plata al Grupo “XX” Medicina España, concedida por el consejero de sanidad (máxima autoridad sanitaria de la comunidad de Madrid y que equivale al ministro de Sanidad), en reconocimiento de su trabajo y sus esfuerzos en lograr la mejor preparación de los alumnos para el examen de Médicos Internos Residentes (MIR), expresando que este sería un examen equivalente al de las residencias médicas argentinas.

II. En primer término, cabe aclarar que mediante Nota N° .../12 (SD.G.T.L.I.), la consulta fue declarada formalmente admisible, con la salvedad de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, la respuesta que se emita tendrá carácter vinculante únicamente para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta y en la medida que se relacionen con temas de naturaleza vinculante.

Sentado ello, cabe analizar las características de la prestación que realiza la rubrada a efectos de realizar su encuadre impositivo, iniciando su estudio con la normativa aportada por la consultante.

Al respecto, cabe señalar que la Res. M.S. .../06 aprueba el listado de especialidades médicas aprobado por el Consejo Federal de Salud.

Por su parte, la Res. .../11, del Ministerio de Salud del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprueba las normas que regirán el llamado a concurso para la provisión de cargos de residentes de primer año del ciclo lectivo 2011 de los Sistemas de Residencias del Equipo de Salud, de Enfermería y de Apoyo al Equipo de Salud, previendo, entre otros requisitos, la realización de un examen del concurso para el ingreso a dichos Sistemas.

A su vez, mediante el Dto. .../12, del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se encomienda al ministro de Salud determinar la duración de las residencias, convocar a los respectivos concursos y distribuir entre los hospitales bajo su dependencia la cantidad de cargos por especialidad. Ello, en el marco de las ordenanzas que establecieron los Sistemas de Residencias mencionados en el párrafo anterior, los cuales, según sus Considerandos, "... constituyen un sistema remunerado de capacitación a tiempo completo, con actividad asistencial programada y supervisada, tendiente a incorporar a profesionales del área de la salud en distintas especialidades con el objetivo de formar un recurso humano capacitado en beneficio de la comunidad.

Atendiendo a las precitadas regulaciones, se entiende que la actividad delineada por la rubrada se relaciona con el Sistema Nacional de Residencias del Equipo de Salud, existente en el ámbito del Ministerio de Salud, el que mediante Res. .../08 aprobó el reglamento básico general para el Sistema Nacional de Residencias del Equipo de Salud.

Ello, conforme con sus Considerandos, en el marco de la Ley 17.132 y sus modificatorias, que establece las condiciones para el ejercicio profesional de la medicina, la odontología y las actividades de colaboración de las mismas, previendo los supuestos para que un profesional médico pueda anunciarse como especialista, y "Que entre estas previsiones está determinada la posibilidad de acceder a esa certificación para aquellos profesionales que hubieren completado el ciclo, con la duración y alcances para la especialidad de que se trate, en el sistema de residencias".

El art. 1 de dicho reglamento define que: "La residencia de salud es un sistema de formación integral de posgrado para el graduado reciente en las disciplinas que integran el equipo de salud, cuyo objeto es completar su formación en forma exhaustiva, ejercitándolo en el desempeño responsable y eficaz de la disciplina correspondiente, bajo la modalidad de formación en el trabajo".

El art. 4 dispone que: "El ingreso al Sistema Nacional de Residencias del Equipo de Salud será realizado anualmente por concurso, conforme las fechas y modalidades que se establezca en cada jurisdicción, donde se asientan los establecimientos en que se forman los residentes, considerando los conocimientos básicos del aspirante, sus antecedentes formativos, el puntaje que obtenga en la evaluación escrita y, de así corresponder, de las consideraciones personales y profesionales emergentes de la entrevista personal", agregando el art. 10 que: "La selección se basará en un sistema de concursos, conforme lo establecido en las jurisdicciones en que se realicen los mismos" y según el art. 12, "Superado el concurso utilizado como mecanismo de selección, el aspirante tendrá calidad de ingresante al Sistema Nacional de Residencias del Equipo de Salud, debiendo para concretar tal ingreso cumplir con los requisitos establecidos para su incorporación al mismo".

En relación con el marco descripto, se entiende que el curso de capacitación dictado por la empresa del asunto tiene por objeto la preparación para el examen de ingreso al Sistema de Residencias.

Ahora bien, en cuanto a la legislación impositiva involucrada en la presente consulta, cabe señalar que a través del art. 7, inc. h), pto. 3, primer párrafo, de la Ley de I.V.A., se exime del tributo a los servicios prestados por establecimientos educativos 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 posgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario.

Agrega el segundo párrafo que la exención 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 ...".

Respecto del alcance de dicha exención, en el Dict. D.A.T. 5/07 se destacó que: "... cuando la norma exentiva se refiere a la correspondencia con alguno de los niveles y grados y reconocimiento como tal por la jurisdicción respectiva, corresponde entender que se refiere a la enseñanza oficial regulada por las leyes y normas complementarias citadas dictadas en el ámbito educativo", aclarando que en ese sentido "... tanto la incorporación del instituto como la aprobación de los planes está a cargo de dependencias pertenecientes al Ministerio de Educación, de manera que a nivel nacional dicho Ministerio es la autoridad competente para declarar a una institución incorporada a planes de enseñanza oficial".

Agregando que: "En las otras jurisdicciones –provincias y municipalidades– la enseñanza oficial y la incorporación de los establecimientos educativos a la misma, a los efectos del pertinente reconocimiento, se ajustarán a las normas dictadas sobre el particular por la autoridad estatal correspondiente en materia educacional".

Con arreglo a dicho criterio, se concluyó que: "... los cursos que el Centro de Estudios para la Prevención y la ... (C.E.) dicta para la capacitación del personal de vigilancia, cuya autorización, homologación de planes de estudio y reconocimiento del plantel docente fuera otorgado por el Ministerio de Seguridad de la Provincia de Buenos Aires, no se encuentran incluidos en la exención prevista en el primer párrafo del pto. 3 del inc. h) del art. 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado ... toda vez que, como se dijo, sólo en la medida en que la entidad sea reconocida como establecimiento educativo privado incorporado a los planes de enseñanza oficial por la autoridad competente en la materia y que los servicios que imparte estén referidos a la enseñanza en todos los niveles o grados contemplados en dichos planes, podrá gozar del beneficio exentivo correspondiente".

En dicho pronunciamiento se recogió lo actuado acerca de una situación de similares características, en la que se trató la procedencia de la exención en el caso de cursos impartidos por una escuela de vuelo habilitada por la autoridad aeronáutica (Fuerza Aérea Argentina), concluyéndose que: "... si bien dicho organismo certifica la instrucción de pilotos y aprueba los planes de capacitación de acuerdo con su competencia, ello no implica el ejercicio de funciones educativas a las que se halla dirigida la exención" –criterio ratificado en la Actuación Di.A.Téc. .../07–.

Asimismo, cabe citar el Dict. D.A.T. 10/08, en el que se destacó que: "... la normativa que hace a la dispensa es clara al dividir su contenido en dos párrafos, apuntando cada uno de ellos a situaciones distintas".

“Así, respecto del primer párrafo del dispositivo surge que se encontrarán exentos aquellos establecimientos educacionales privados que se encuentren incorporados a los planes oficiales, por los servicios de enseñanza allí indicados ...”.

Añadiendo la interpretación efectuada por el Servicio Jurídico: “... en el sentido de que para alcanzar la dispensa a que se refiere el primer párrafo deberán darse las siguientes condiciones:

- a) Que se trate de enseñanza impartida por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial.
- b) Que la enseñanza impartida se corresponda con alguno de los niveles y grados de los planes de enseñanza oficial (primario, secundario, terciario o universitario o del posgrado de los mismos).
- c) Que hayan sido reconocidos como tales en la jurisdicción respectiva.
- d) Que se desarrollen conforme con programas oficiales”.

Asimismo, con relación al objetivo de la franquicia, se aclaró que: “Dado que la educación impartida por el Estado en sus distintos niveles goza de la exención prevista en el art. 7, inc. h), pto. 1, la norma se dirige específicamente a aquellos establecimientos privados que presten servicios educativos en forma similar al Estado”.

Con respecto al segundo párrafo del artículo en cuestión, se señaló que el mismo “... exime a aquellas 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 privados reconocidos, que no cuenten con supervisión pedagógica ni control estatal”.

Además se dijo que dicha exención resulta aplicable a: “... aquellas clases dadas a título particular o informal con independencia de: a) el tipo de organización empresarial o individual, b) los docentes intervinientes, c) grupal o personal, d) exámenes impuestos y certificados otorgados, e) técnicas de enseñanza utilizadas; siempre que las materias y planes sean estrictamente los desarrollados por la enseñanza formal a que se refiere el primer párrafo de la norma”.

El mismo temperamento se expresó en el Dict. D.A.T. 9/05 y en la Actuación Di.A.Téc. ... /05, resaltando, asimismo, que: “... a fin de determinar la procedencia de la dispensa del segundo párrafo de la norma exentiva a los servicios educacionales brindados por los establecimientos por los cuales se consultaba, deberá tenerse en consideración no sólo que el contenido de los mismos verse sobre materias incluidas en planes de enseñanza oficial, sino también que tengan como objetivo servir de apoyo a dicha enseñanza”.

Por su parte, en el Dict. D.A.T. 57/07 el Servicio Jurídico receptó el criterio sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, señalando que: “En cuanto al alcance de la exención establecida en dicho precepto, el Máximo Tribunal tuvo oportunidad de expedirse en el fallo ‘Invernizzi Alba A. y Otro c/Dirección General Impositiva’, aclarando que la exención es: ‘... 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 ...’ –cfr. C.S.J.N., 21/11/06–”.

Cabe acotar que el Máximo Tribunal reiteró la doctrina sostenida en el precedente referenciado, en la Causa Vieytes Piñeiro, C.S.J.N., 12/6/12.

A mayor abundamiento cabe traer a colación el caso particular analizado en el Dict. D.A.T. 44/94, en el que no se consideró aplicable la exención para cursos orientados a impartir conocimientos de interés sectorial o a satisfacer requerimientos cognoscitivos específicos de empresas y profesionales, que establecían temarios por especialidad, dictados en cortos períodos de tiempo (2 a 4 días), apreciando que si bien pueden referirse a materias incluidas en planes de enseñanza oficial o a temas en ellas tratados, el desarrollo del temario no se ajustaría al establecido en los programas contemplados en los citados planes.

Por otra parte, en el Dict. D.A.T. 1/02 se citaron las conclusiones arribadas en un pronunciamiento relativo a cursos contratados en el marco del Proyecto PNUD Arg. 93/024, Programa de Apoyo a la Reconversión Productiva, iniciativa de los entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y apoyados en la Ley 24.195, Ley Federal de Educación entonces vigente –reemplazada luego por la Ley 26.206–, entendiéndose que: “... se considera que los servicios educativos se hallan comprendidos en la norma exentiva en estudio, en tanto la autoridad oficial competente –sea educacional propiamente dicha o no– les haya acordado a los mismos y a quien los presta el carácter previsto en el aludido dispositivo –planes de enseñanza oficial y establecimiento educacional privado incorporado a tales planes– o, en el caso de las clases a título particular, cuando se cumpla el requisito legal de que lo sean sobre materias incluidas en planes ajustados a los lineamientos dictados por dicha autoridad”. Al respecto se interpretó que los mencionados cursos se hallaban amparados por la franquicia habida cuenta que se apoyaban en la aludida Ley 24.195 y, además, eran programados, diseñados y validados por la Subsecretaría de Formación Profesional y Laboral de Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, acordándoles por ello el carácter de oficial.

Sobre la base de dicho antecedente, se indicó que: “Cabe determinar entonces si estos cursos se ajustan a planes oficiales reconocidos por las diferentes jurisdicciones a que alude la norma exentiva, destacándose que la Ley Federal de Educación 24.195 contempla que el sistema educativo está integrado por los servicios educativos de jurisdicciones nacional, provincial y municipal que incluyen los de las entidades de gestión privada reconocidas ...”, observando que: “... el curso a desarrollar se ajusta a las necesidades específicas de la empresa patrocinante y, si bien es aprobado por una entidad oficial, ello es a los fines de la aplicación del régimen promocional dispuesto por la Ley 22.317, no advirtiéndose la presencia de un plan oficial existente que contemple las necesidades de educación jurisdiccional ...”.

En ese sentido destacó que: “... la norma exentiva requiere planes oficiales y aprobados por las respectivas jurisdicciones de manera que resulten exentos aquellos servicios llevados a cabo por establecimientos privados en forma paralela al objetivo estatal, aspecto que no se advierte en este caso, concluyéndose que el curso por el que se consulta resulta alcanzado por el tributo”.

Habiéndose determinado el criterio fiscal acerca del alcance de la exención invocada por la consultante, a efectos de analizar su aplicación a su caso particular, se aprecia que la capacitación que la misma realiza está dirigida a la preparación de un examen que forma parte del proceso de selección del concurso al que se presentan los profesionales médicos interesados en ingresar al Sistema de Residencias Médicas, como una de las formas que dispone la ley regulatoria del ejercicio profesional de la medicina para presentarse como especialista.

De ello se desprende que el curso que dicta la rubrada no responde a un plan de enseñanza oficial aprobado por la autoridad educativa y, aun en el supuesto de que pudiera incluir algunas materias de la carrera universitaria de Medicina, no se verifica que el desarrollo del curso ni su contenido se ajuste a un plan de enseñanza oficial ejecutado por un establecimiento educativo aprobado –a los que se refiere la norma exentiva en el primer párrafo– a la cual sirvan de apoyo.

En consecuencia, se interpreta que el curso preparatorio del examen incluido en los concursos de profesionales para el ingreso al Sistema Nacional de Residencias Médicas no reúne las características de las clases de apoyo a la enseñanza oficial, a las que se refiere el art. 7, inc. h), pto. 3, segundo párrafo, inc. a), de la Ley de I.V.A., por lo que no le alcanza la exención prevista por dicha norma.