

PRÓLOGO

El siguiente trabajo tiene como objetivo principal explicar el tratamiento y la incidencia que pueden llegar a tener los impuestos al consumo, como el impuesto al valor agregado a nivel nacional, el Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos a nivel provincial y el tributo de económico municipal de Tucumán como impuesto municipal, sobre los establecimientos de educación privados, las actividades y servicios prestado por estos.

Antes de comenzar con el análisis del tratamiento impositivo en los establecimientos de educación, en el capítulo I se efectuará una descripción de las características, requisitos, objetivo y fines que deben reunir tanto dichos establecimientos para su normal funcionamiento, como quienes ejerzan la conducción de los mismos.

En el capítulo II, se realizará una breve descripción del marco normativo del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos y el Tributo Económico Municipal.

Luego en el capítulo III se indagará sobre cuáles son las características que deben reunir los establecimientos de educación para estar exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, así como también a cuales actividades, accesorias o complementaria a los mismos, se extiende la exención.

Finalmente en el último capítulo nos vamos a referir, no solo en qué caso se exime a los establecimientos de educación del pago del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos y del Tributo Económico Municipal, sino también se estudiará el marco normativo, antecedentes, evolución y legalidad del Tributo Económico Municipal, su comparación con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos.

CAPITULO I

Reglamentación de los Establecimientos de Educación Privados

Sumario: 1. Introducción. 2. Los Establecimientos Privados de Enseñanza. 3. Reglamentación para los Establecimientos Privados de Enseñanza de la Provincia. 4. Estructura de la Educación Formal del Sistema de Educativo Provincial. 5. Fines y Objetivos de la Política Educativa.

1. Introducción

El decreto N° 2191/14 (S.E. del 23 de septiembre de 1993) establece la reglamentación para los establecimientos privados de la enseñanza de la provincia de Tucumán y establece:

En su artículo 1 del apéndice que los establecimientos privados de enseñanza que funcionen en el territorio de la Provincia y que impartan Educación comprendida en la Ley N° 5.996 se ajustarán en lo referente a su incorporación, funcionamiento y relaciones con el Estado, con su personal y con sus alumnos, a las prescripciones de la presente Reglamentación

2. Los Establecimientos Privados de Enseñanza Serán:

a.- Incorporados: establecimientos facultados oficialmente a funcionar incorporados a la enseñanza oficial de cualquier nivel, especialidad y modalidad, que

siguen planes y programas aprobados o reconocidos por el Estado Provincial quien ejerce la supervisión e inspección de los mismos, a través de su organismo específico.

b.- Libres: establecimientos privados de enseñanza media, terciaria, técnica o especial o de otras modalidades, oficialmente facultados a funcionar, no comprendidos en el inciso anterior.

c.- Academias: son establecimientos privados de enseñanza en general, directa o por correspondencia, que no están oficialmente facultados a funcionar; Cuyos estudios, de cualquier naturaleza, no son fiscalizados por el Estado Provincial y cuyos títulos y certificados de estudio no tienen validez oficial.

La presente reglamentación considera únicamente los establecimientos comprendidos en el artículo 3º, inciso a). Los incisos b) y c) serán motivo de reglamentación específica por parte del Poder Ejecutivo.

2.1. Establecimientos Incorporados

2.1.1. De Los Propietarios

Podrán acogerse a la incorporación establecida, para los establecimientos privados de enseñanza (inciso “a” incorporados) propiedad de:

a) Persona de existencia visible o sociedad de hecho que acrediten antecedentes vinculados con la educación;

b) La Iglesia Católica, como sociedad de existencia necesaria;

c) Asociaciones civiles con personería jurídica y sociedades civiles o comerciales inscriptas de acuerdo con la legislación vigente en la Nación o Provincia, cuyos fines sean la promoción de actividades culturales, educativas o científicas, y cuyos integrantes sean docentes o personas vinculadas con la Educación.

Los propietarios deberán gozar de idoneidad moral y solvencia económica, y sus apoderados, de idoneidad moral. La idoneidad moral será acreditada con el certificado de conducta expedido por la autoridad policial de la Provincia. Sin perjuicio de ello la Dirección de Enseñanza Privada podrá recabar el testimonio de personas o entidades vinculadas con el medio en que el establecimiento desarrollará su actividad u otra información que considere conveniente.

La solvencia económica se acreditará al momento de solicitar la autorización para funcionar, y después anualmente, mediante declaración patrimonial o balance que indiquen fehacientemente la real disponibilidad del propietario para garantizar por lo menos por un período de tiempo que abarque los tres (3) primeros años, asegurando los medios y elementos adecuados que posibiliten la enseñanza programática según el plan oficial adoptado.

El propietario deberá ser el titular del inmueble en que funcione el establecimiento o tener derecho a su uso por un período no menor de tres años. Un mismo propietario podrá poseer más de un establecimiento educativo, siempre que en cada uno de éstos se mantenga la unidad de funcionamiento y de organización escolar y se cumpla con todos los requisitos fijados por la presente reglamentación.

2.1.2. Del Trámite para la Incorporación de Establecimientos Privados

La solicitud para incorporar un establecimiento privado de enseñanza será presentada por Mesa General de Entradas de la Secretaría de Estado de Educación y Cultura, previa autorización para iniciar el trámite de la Dirección de Enseñanza Privada, por el propietario o su apoderado antes del 30 de junio del año anterior al período lectivo para el que se solicita. Deberá incluir los siguientes datos y documentos de acreditación:

a) Nombres y apellidos completos, domicilios real y legal del propietario y de su apoderado, y si fuera persona jurídica, testimonio del instrumento legal de su constitución.

b) Certificación de idoneidad moral.

c) Antecedentes que acrediten la vinculación del propietario y su representante legal con la educación, debidamente certificados por la autoridad competente para expedirlos;

d) Los establecimientos de Iglesias Católicas cuando, conforme a la legislación vigente, la autoridad eclesiástica competente declara que tal establecimiento es una "escuela católica", y mantiene y no retira tal reconocimiento.

e) Nombre, domicilio y turno del establecimiento. Sexo de los alumnos.

f) Fines y objetivos que se propone el nuevo establecimiento. Tipo de enseñanza a impartir; planes oficiales adoptados; distribución horaria.

g) Nómina del personal directivo, docente y docente auxiliar, cuya documentación, requerida en el artículo 52º, deberá obrar en el establecimiento a disposición de la Dirección de Enseñanza Privada.

h) Cálculo estimativo del alumnado según estudios censales en la zona, correspondiente a cada uno de los grados, grupos, talleres, secciones, cursos, divisiones y sexo del alumnado.

i) Justificación de los motivos de la creación.

j) Proyecto de presupuesto de gastos y cálculo de recursos para el primer año de funcionamiento, incluido aranceles.

k) Solvencia económica requerida.

l) Inventario y estado de conservación de muebles, útiles y material didáctico.

m) Plano del edificio aprobado por autoridad competente, con indicación del destino de sus dependencias.

Antes del 30 de octubre la Dirección de Enseñanza Privada producirá su informe y elevará las actuaciones a la Secretaría de Estado de Educación y Cultura la que deberá resolver, previo dictamen jurídico, en forma debidamente fundada y mediante instrumento idóneo, hasta el 20 de noviembre.

La resolución favorable implicará la autorización para la matriculación provisoria de los alumnos del período lectivo a iniciarse.

El reconocimiento oficial del establecimiento y de la enseñanza impartida en grados (años), grupos, talleres, secciones, cursos o divisiones iniciales, será otorgado por la Secretaría de Estado de Educación y Cultura en un plazo no mayor de seis meses a partir de la iniciación de las clases, previa supervisión pedagógica. El reconocimiento de la enseñanza dará al establecimiento el carácter de "incorporado" a la enseñanza oficial.

La denegación de la incorporación estará determinada por la comprobación de deficiencias o irregularidades edilicias, administrativas, contables o pedagógicas.

Cuando se tratase de deficiencias edilicias, administrativas o contables la Secretaría de Estado de Educación y Cultura podrá otorgar pase a los alumnos y el reconocimiento de los estudios en los casos que correspondiere. Cuando las deficiencias fueran pedagógicas no se convalidarán los estudios de los alumnos sin previo examen de los mismos que estará a cargo de la Dirección de Enseñanza Privada.

En todos los casos se dispondrá la clausura del establecimiento previo descargo y derecho de defensa, que deberán garantizarse al propietario o a su apoderado.

El cambio de propietario de un establecimiento determina la cancelación automática de la incorporación acordada, salvo que, con carácter previo a formalizarse el cambio, el futuro propietario hubiere gestionado y obtenido de la Secretaría de Estado de Educación y Cultura la autorización para hacerlo mediante la acreditación de los requisitos de idoneidad moral, solvencia económica y antecedentes en la docencia.

2.1.3. Del Local Escolar, Mobiliario y Material Didáctico

El local deberá ser adecuado a las exigencias del tipo de enseñanza que se imparte y poseerá como mínimo y en relación con el número de alumnos:

- a) Aulas y gabinetes suficientes para el desarrollo de las clases teóricas y prácticas.
- b) Espacio para clases de Educación Física.
- c) Dependencias para los servicios administrativos.
- d) Espacio cubierto para recreación.
- e) Instalaciones sanitarias y de suministro de agua potable.

Las condiciones pedagógicas e higiénicas del local escolar, mobiliario y material didáctico se ajustarán a las normas que establezca la Secretaría de Estado de Educación y Cultura. Si el establecimiento privado se trasladara a un nuevo local, el propietario deberá solicitar previamente a la Dirección de Enseñanza Privada la habilitación del mismo.

En un mismo local podrán funcionar hasta tres establecimientos, niveles, modalidades o turnos, siempre que pertenezcan a un mismo propietario. En ningún caso podrán funcionar en turnos intermedios, ni dos establecimientos privados de la misma modalidad simultáneamente en un solo turno.

La Secretaría de Estado de Educación y Cultura, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondieren podrá disponer, previo trámite sumario, la clausura, del local, temporaria o definitiva, cuando sus condiciones de conservación e higiene no fueren apropiadas para el funcionamiento del mismo.

2.1.4. De la Inspección y Contralor

Los establecimientos privados de enseñanza estarán sujetos a la supervisión técnico-docente e inspecciones administrativo-contables, por parte de los organismos respectivos de la Dirección de Enseñanza Privada.

La supervisión técnico-docente en cada una de las ramas de la enseñanza tendrá por objeto:

a) El asesoramiento al personal directivo y docente en la conducción pedagógica del establecimiento a través de: visitas a los distintos grados, grupos, talleres, cursos, etcétera y su correspondiente crítica pedagógica; orientaciones para la planificación del trabajo escolar; explicación de nuevos métodos y técnicas de evaluación; aplicación e interpretación de la legislación escolar vigente y cualquier otro aspecto de las funciones específicas de la escuela;

b) El control de la eficiencia pedagógica, del orden y disciplina de los establecimientos y del estado de conservación e higiene de su local, mobiliario y material didáctico;

c) La vigilancia del cumplimiento integral de los planes y programas adoptados y de la legislación escolar correspondientes;

d) La inspección de la documentación del archivo oficial del establecimiento.

Las inspecciones administrativas contables tendrán por objeto fiscalizar:

a) El manejo y destino de los aportes del Estado según lo establecido por la presente reglamentación;

b) El cumplimiento de las normas específicas sobre niveles máximos de derechos arancelarios.

La Secretaría de Estado de Educación y Cultura sancionará a los establecimientos privados que no cumplieren o violaren las disposiciones de la presente reglamentación. A tal efecto se determinan las siguientes sanciones, conforme a la gravedad y/o reiteración de la falta:

a) Apercibimiento simple;

b) Apercibimiento por nota, con registro en el legajo correspondiente;

c) Retención de la contribución estatal hasta la superación de las deficiencias constatadas oficialmente;

d) Amonestación pública con notificación a las entidades representativas de la enseñanza de gestión privada a la que podrá aplicarse, como accesoria, suspensión temporal hasta un año, que se cumplirá en el curso lectivo siguiente al de la sanción, con pérdida de la contribución estatal;

e) Disminución o pérdida total del aporte estatal;

f) Caducidad de la incorporación;

g) Caducidad de la incorporación con inhabilitación del propietario.

Las sanciones mencionadas en los incisos c), d), e), f), y g) se aplicarán previo sumario en el que se garantizará el derecho de defensa del propietario. En todos los casos es de aplicación el régimen recursivo previsto en la Ley N° 4.537.

2.1.5. De los Establecimientos con Aporte. Sus Categoría

Podrán solicitar el aporte del Estado o continuar gozando del mismo los propietarios de los establecimientos incorporados que impartan enseñanza de cualquier nivel con planes aprobados oficialmente y/o que otorguen títulos con validez oficial;

A los efectos del aporte del Estado, los establecimientos incorporados a la enseñanza oficial se clasifican en dos grupos: establecimientos que perciben aranceles y establecimientos gratuitos que no perciben aranceles:

I) Establecimientos que Perciben Aranceles:

a) Los establecimientos que perciben aranceles se dividen en tres categorías; en cada una de ellas, el aporte estatal podrá alcanzar los siguientes límites máximos:

Categoría A: hasta el 80% de aporte estatal.

Categoría B: hasta el 60% de aporte estatal.

Categoría C: hasta el 40% de aporte estatal.

En las tres categorías el aporte estatal se acordará sobre el total de los sueldos del personal directivo, docente, docente auxiliar y personal auxiliar, incluidas

las correspondientes contribuciones patronales vigentes en su respectivo porcentaje. Este aporte se concederá por un período de diez (10) meses, lapso durante el cual los establecimientos cobrarán aranceles. Para los meses de enero y febrero y los sueldos anuales complementarios, el porcentaje del aporte se incrementará veinte (20) puntos con respecto al que perciben durante el período lectivo.

b) Los porcentajes de aporte estatal serán asignados por el Poder Ejecutivo a propuesta de la Secretaría de Estado de Educación y Cultura. Para determinar la categoría y el porcentaje de aporte esta Secretaría por intermedio de la Dirección de Enseñanza Privada deberá considerar las siguientes condiciones o pautas objetivas:

- 1) Las características económicas de la zona;
- 2) La situación socio-económica de la población escolar;
- 3) La modalidad y tipo de enseñanza impartida;
- 4) La función socio-cultural del establecimiento como unidad escolar en su zona de influencia;
- 5) Los resultados del estudio de un balance que refleje la situación financiera del instituto;
- 6) El porcentaje de aporte estatal que solicita el establecimiento en relación con el monto del arancel a percibir por el mismo y los aranceles máximos fijados por la Dirección de Enseñanza Privada.

II) Establecimientos Gratuitos que no Perciben Aranceles:

En este caso el aporte alcanzará al cien por ciento de los sueldos del personal directivo, docente, docente auxiliar, personal auxiliar y administrativo, incluidas las contribuciones patronales a que se refiere el párrafo anterior, durante los doce (12) meses y los sueldos anuales complementarios.

El reconocimiento de gratuidad será otorgado por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Estado de Educación y Cultura a solicitud del establecimiento.

2.1.6. De la Solicitud del Aporte Estatal y su Concesión

Los establecimientos que perciben aranceles para tener derecho a solicitar el aporte estatal deberán contar con un año de funcionamiento, como mínimo, en carácter de incorporado. Igual requisito deberán cumplir para el aporte de los nuevos cargos, horas cátedra, grados, grupos, talleres, secciones, cursos, divisiones o asignaturas. En caso de ser concedido, lo será a partir del siguiente período lectivo. Las solicitudes serán presentadas antes del 30 de junio.

Los establecimientos gratuitos que no perciben aranceles: podrán solicitar el aporte estatal a partir del momento de su incorporación; para los nuevos cargos, horas cátedra, grados, grupos, talleres, secciones, cursos, divisiones o asignaturas a partir de su reconocimiento. En caso de ser concedido, el mismo lo será a partir del período lectivo en que se otorga.

En todos los casos deberá formalizarse la aceptación o rechazo del pedido mediante disposición debidamente fundada.

La Secretaría de Estado de Educación y Cultura a través de la Dirección de Enseñanza Privada fijará anualmente el crédito preventivo que en concepto de aporte corresponderá a cada establecimiento, sobre la base de los cargos correspondientes a la planta funcional de cada establecimiento, de acuerdo con los cargos, horas cátedra, grados, grupos, talleres, secciones, cursos o divisiones que hayan percibido este beneficio el año anterior y con los incrementos previstos del presupuesto de acuerdo con la planificación educacional.

La no obtención del aporte estatal o la demora en su percepción no exime al propietario de su obligación de pagar los sueldos en término, conforme al valor del índice determinado por las autoridades provinciales en igualdad de condiciones al docente dependiente de escuelas estatales, cualquiera sea el carácter del establecimiento.

2.1.7. De la Caducidad del Aporte Estatal

Cuando un establecimiento perciba un arancel o contribución superior al máximo fijado, la Secretaría de Estado de Educación y Cultura, a través de la Dirección de Enseñanza Privada, de pleno derecho recategorizará al Instituto en una categoría inferior de aporte estatal, o perderá el carácter de gratuito, conforme al arancel o contribución percibido. El establecimiento deberá devolver las sumas del aporte estatal recibidas en exceso.

El establecimiento podrá optar, por única vez, en mantener su categoría de aporte estatal o el carácter de gratuito; en este caso, deberá devolver a los padres o alumnos lo percibido en exceso.

La percepción del aporte estatal caducará:

- a) Por renuncia expresa del propietario;
- b) Por sanción disciplinaria.
- c) Por pérdida de la autorización para funcionar.

3. Reglamentación Para los Establecimientos Privados de Enseñanza de la Provincia

Los establecimientos privados, en vista de la relación entre el grado de responsabilidad de sus directivos y la magnitud de los factores por los que deben

velar, se clasifican en las categorías que en cada caso, atendiendo a nivel y modalidad, se fijan según criterio que a continuación se explicitan:

3.1. Educación Inicial y Primaria Común

1) Primera Categoría:

- Más de 600 alumnos o más de veintiún (21) secciones
- Escolaridad primaria completa:
- Director;
- Vicedirector;
- Secretario;
- Maestros de grado y/o Jardín;
- Maestros especiales conforme al plan de estudio.
- Cargos conforme al plan de estudio aprobado oficialmente.
- Personal auxiliar.

2) Segunda Categoría:

- Más de 210 alumnos o de siete (7) a veintiún (21) secciones de Jardín y/o Grado.
- Escolaridad primaria completa:
- Dirección libre;
- Maestro secretario;
- Maestros de Grado y/o Jardín;
- Maestros especiales conforme al plan de estudio;
- Cargos conforme al plan de estudio aprobado oficialmente.
- Personal auxiliar.
- Con doce (12) secciones de jardín y /o grado en un turno, o bien, diez (10) secciones de jardín y /o grado en dos turnos:
- Un (1) vicedirector;

- Dos (2) Maestros Secretarios

3) Tercera Categoría:

- a) Más de 80 alumnos o de cuatro (4) a siete (7) secciones de Grado y/o Jardín o de dos (2) a siete (7) Grados y/o Jardines:
 - Con Dirección libre;
 - Maestro Secretario.
 - Maestros de grado y/o Jardín;
 - Maestros especiales conforme al plan de estudio;
 - Personal auxiliar
- b) De 21 a 80 alumnos o hasta tres (3) secciones de Grado y/o Jardín o de dos (2) a siete (7) Grados y/o Jardines:
 - Sin Dirección libre.
 - Maestro secretario;
 - Maestros de grado y/o Jardín;
 - Maestros especiales conforme al plan de estudio;
 - Personal auxiliar

3.2. Educación Especial

La Educación Especial es la modalidad del Sistema Educativo destinada a asegurar el derecho a la educación de las personas con discapacidades temporales o permanentes, en todos los niveles del Sistema Educativo. La Educación Especial se rige por los principios de inclusión educativa e integración de alumnos con necesidades educativas derivadas de la discapacidad que no puedan ser abordadas por la educación común según las posibilidades de cada persona.

La Autoridad Educativa debe articular acciones con organismos del Estado que atiendan a personas con discapacidad, diseñando acciones y programas integrados para garantizar un servicio de mayor calidad

a) Primera Categoría

- Con diez (10) o más docentes al frente de alumnos.

b) Segunda Categoría

- Con menos de diez (10) y más de cinco (5) docentes al frente de alumnos.

c) Tercera Categoría

- Con hasta cinco (5) docentes al frente de alumnos.

3.3. Educación Post-Primaria

a) Primera Categoría

- Con cuatro (4) especialidades o un mínimo de 420 alumnos.

b) Segunda Categoría

- Con tres (3) especialidades o un mínimo de 280 alumnos.

c) Tercera Categoría

- Con menos de 280 alumnos.

La legislatura de la Provincia de Tucumán sancionó en el año 2010 con fuerza de ley N° 8391, la ley Provincial de Educación que establece:

La Educación es un bien público, personal y social y un derecho inalienable de todos los habitantes de la Provincia y como tal constituye una prioridad provincial, una política de Estado y el medio fundamental de transmisión y renovación de la cultura y el acervo de conocimientos y valores que la sustentan, con el objetivo fundamental de lograr el bien común y la necesaria cohesión social.

La Educación posibilita la formación integral y permanente de la persona, con vocación nacional, proyección regional y continental y visión universal, brindando las oportunidades para que el ser humano sea capaz de desarrollarse en todas sus dimensiones y elaborar su propio proyecto de vida basado en los valores de libertad, paz, solidaridad, igualdad, respeto a la diversidad, justicia. Responsabilidad y bien común.

4. Estructura de la Educación Formal del Sistema Educativo Provincial

La estructura del Sistema Educativo está integrada por los siguientes niveles:

1. Educación Inicial;
2. Educación Primaria;
3. Educación Secundaria;
4. Educación Superior

La Educación Inicial constituye una unidad pedagógica y comprende dos (2) ciclos: el Jardín Maternal, destinado a niños de cuarenta y cinco (45) días a dos (2) años y el Jardín de Infantes, para niños de tres (3) a cinco (5) años, siendo obligatorio el último año.

Están comprendidas en la presente Ley las instituciones que brindan Educación Inicial:

1. De Gestión Estatal, pertenecientes al Ministerio de Educación y a otros organismos gubernamentales;

2. De Gestión Privada, que incluye los pertenecientes a organizaciones sin fines de lucro, sociedades civiles, organizaciones gremiales, cooperativas, organizaciones no gubernamentales, organizaciones barriales y comunitarias.

La Educación Primaria tiene una duración de seis (6) años, dividida en dos (2) ciclos de tres (3) años cada uno. La Educación Primaria se organiza como una unidad pedagógica con identidad propia y tiene por finalidad proporcionar una formación integral, básica y común. La edad de ingreso a la Educación Primaria es a partir de los seis (6) años de edad.

La Educación Secundaria es obligatoria, constituye una unidad pedagógica y organizativa, tiene seis (6) años de duración como mínimo y pueden ingresar a ella quienes hubieran cumplido con la Educación Primaria.

La Educación Secundaria se estructura en dos (2) ciclos: un Ciclo Básico, de carácter común a todas las orientaciones, con una duración de tres (3) años, y un Ciclo Orientado, de carácter diversificado según distintas áreas del conocimiento, del mundo social y del trabajo, de tres (3) años. Para las ofertas de las modalidades Educación Técnico Profesional y Educación artística que así lo requieren, el Ciclo Orientado tiene una duración de cuatro (4) años.

La Educación Secundaria en todas sus modalidades y orientaciones tiene la finalidad de habilitar a los adolescentes y jóvenes para el ejercicio pleno de la ciudadanía, para el trabajo y para la continuación de estudios.

La Educación Superior comprende los Institutos de Educación Superior, de Formación Docente y de Formación Técnica, de gestión estatal o privada, regulados por la normativa nacional y provincial. Para ingresar a la Educación Superior, los alumnos deben haber aprobado la Educación Secundaria.

La Provincia puede crear institutos de Educación Superior y universidades.

Los agentes de la Educación Pública de Gestión Privada tienen los siguientes derechos:

1. Crear, administrar y sostener establecimientos educativos, decidir sobre la admisión, la matriculación anual y permanencia de los alumnos conforme al Proyecto Educativo Institucional;
2. Matricular, evaluar y emitir certificados y títulos con validez nacional.
3. Nombrar, promover y remover a su personal directivo, docente, administrativo y auxiliar;
4. Formular planes y programas de estudio;
5. Elaborar el Proyecto Educativo Institucional de acuerdo con su ideario y participar del planeamiento educativo.

Los agentes de la Educación Pública de Gestión Privada tienen las siguientes obligaciones:

1. Respetar los lineamientos de la política educativa provincial;
2. Ofrecer servicios educativos que respondan a las necesidades y demandas de la comunidad, con posibilidad de abrirse solidariamente a la prestación de servicios recreativos, culturales y asistenciales;

3. Mantener la infraestructura edilicia y el equipamiento adecuado a las necesidades de los educandos;

4. Brindar toda la información necesaria al control pedagógico, contable y laboral por parte del Estado Provincial.

5. Fines y Objetivos de la Política Educativa

Son fines y objetivos de la política educativa, entre otros:

1. Erradicar el analfabetismo, brindando una oferta educativa amplia que incluya la alfabetización de jóvenes y adultos y reconozca y valide los aprendizajes hechos a lo largo de la vida, en la familia, en la comunidad y en el trabajo;

2. Formar ciudadanos que contribuyan a la consolidación de la forma de vida democrática y del sistema representativo, republicano y federal de gobierno, que sean capaces de reconocer sus obligaciones e invocar sus derechos y de participar activamente en la vida política, económica, social y cultural, con actitud crítica y responsable;

3. Promover una cultura para la paz y la no violencia en todos los ámbitos de la vida personal, familiar y social, para la prevención y resolución pacífica de los conflictos;

4. Promover la eficiencia interna del Sistema Educativo, para asegurar el ingreso, permanencia y egreso de los alumnos;

5. Promover la participación de todos los componentes de la comunidad, para la realización de aportes que contribuyan al mejor funcionamiento de las instituciones educativas;

6. Dignificar y jerarquizar la profesión docente, considerada como factor relevante de la calidad de la educación;

7. Articular las políticas de educación con las de cultura, salud, trabajo, producción, desarrollo social, deportes, recreación y comunicaciones para atender integralmente las necesidades de la población;

8. Evaluar permanentemente el conjunto del Sistema Educativo Provincial, tanto en su programación y organización como en los procesos de enseñanza-aprendizaje y sus resultados;

9. Asegurar a los pueblos indígenas el respeto a su lengua y a su identidad cultural, promoviendo la valoración de la multiculturalidad en la formación de los alumnos en todos los niveles y modalidades del Sistema Educativo;

10. Fomentar la cultura del trabajo y el esfuerzo individual y cooperativo, como principios fundamentales de los procesos de enseñanza-aprendizaje;

11. Promover los principios y valores del cooperativismo, del mutualismo y asociativismo en todos los procesos de formación educativa;

12. Promover el cuidado de la salud y la toma de decisiones responsables ante situaciones que la pongan en riesgo;

13. Incorporar a la propuesta educativa institucional la educación sexual integral, articulando los aspectos biológicos, psicológicos, sociales, afectivos y éticos. Cada comunidad educativa, en la elaboración de su proyecto institucional, adaptará las propuestas a su realidad sociocultural, respetando su ideario institucional y las convicciones de sus miembros, conforme a lo establecido en la Ley de Educación Sexual Integral;

14. Promover actitudes para prevenir adicciones, violencia y otras patologías sociales;

15. Afianzar el conocimiento de la historia, la geografía y la cultura de la Provincia, que fortalezcan la identidad provincial y posibiliten la valoración y el resguardo de su patrimonio natural, cultural y socio histórico;

16. Fortalecer la enseñanza de las ciencias para favorecer el despertar de vocaciones científicas y la formación de ciudadanos alfabetizados científicamente;

17. Desarrollar competencias comunicativas y lingüísticas que permitan interpretar y producir variedad de textos en sus modalidades orales y escritas en la lengua española, en la materna y por lo menos, en una lengua extranjera, como así también la lengua de señas, el braille y otras formas de comunicación no verbal que la población educativa requiera;

18. Desarrollar competencias lúdicas, corporales y motrices y la disponibilidad corporal necesaria para la vida cotidiana, el trabajo, el deporte, la recreación y las actividades en la naturaleza;

19. Asegurar que todos los alumnos, en el transcurso de su escolaridad obligatoria, tengan la oportunidad de desarrollar su sensibilidad y capacidad creativa vinculadas a las distintas manifestaciones del arte a partir del conocimiento de sus lenguajes específicos.

CAPITULO II

Régimen y Normativa de los Impuestos al Consumo

Sumario: 1.Impuestos al Valor Agregado. 2 Impuestos a los Ingresos Brutos. 3 Tributo Económico Municipal. 4 Nociones y características de cada uno.

1. Impuesto al Valor Agregado

1.1. Introducción

Según su naturaleza, los recursos del estado pueden clasificarse en tributarios o no tributarios. Los recursos no tributarios pueden incluirse en alguna de las siguientes tres categorías:

a) Recursos originarios o patrimoniales: Son aquéllos obtenidos por el Estado de los bienes que conforman su patrimonio. Entre ellos podemos citar, los beneficios obtenidos por sus empresas, el producido por la venta de bienes de su propiedad y los obtenidos por la explotación de concesiones.

b) Empréstitos: Son los recursos derivados de los préstamos que puede obtener el Estado.

c) Emisión de moneda: los economistas suelen llamar a este recurso como “impuesto inflacionario”.

d) Los recursos tributarios, la característica sobresaliente es que los mismos son establecidos por el Estado en virtud de su poder de imperio. Sobresalta en ellos, el carácter coercitivo. Los tributos pueden a su vez clasificarse en:

a) Tasas: Son aquellas prestaciones en dinero, o excepcionalmente en especie, que el Estado cobra por un servicio determinado e individualizado que presta.

b) Contribuciones: Son aquellos tributos por medio de los cuales quien lo paga ha de recibir un beneficio perfectamente individualizado que se traduce, de alguna manera, en el incremento de su patrimonio.

c) Empréstitos forzosos: son prestamos que los ciudadanos deben hacer al Estado, no voluntariamente, sino para cumplir una obligación establecida por ley.

d) Impuestos: Son tributos que se establecen a los ciudadanos considerando alguna medida de su capacidad contributiva o del beneficio que han de recibir, cuyo destino son las rentas generales sin asignación específica.

De todos los recursos del Estado, no cabe duda que el impuesto al valor agregado (IVA) es un tributo y dentro de esta categoría un impuesto. Dicho impuesto recae sobre bienes, prestaciones de servicios y las importaciones definitivas de bienes, en todo el territorio de la nación. Es un impuesto que es recaudado por el Estado Nacional y que se coparticipe a las provincias.

Se trata de un impuesto indirecto, dado que puede trasladarse al precio del bien, el cual grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva evidenciadas por el volumen de consumo.

Resulta oportuno citar a Dino Jarach, quien sostiene que “La capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado”. En otras palabras, podemos decir que, este

principio implica que cada ciudadano debe aportar a los gastos del Estado en la medida de sus posibilidades.

El principio de la capacidad contributiva, no sólo encuentra su fundamento en razones de justicia y equidad, sino también de lógica; no tiene sentido tratar de cobrarle un impuesto a quien no tiene nada, ni patrimonio, ni ingresos, y vive gastando y consumiendo lo mínimo indispensable para su subsistencia. Deben convenirse que los parámetros de medición de la capacidad contributiva de un sujeto se fijan a través de tres tipos de exteriorizaciones:

a) Renta obtenida por el sujeto (salarios, honorarios, alquileres, dividendos, intereses, etc.)

b) Su patrimonio el cual estará constituido por diferentes bienes (inmuebles, autos, dinero, dólares, cuentas bancarias etc.).

c) El consumo, es decir los gastos que realiza el sujeto durante el periodo (en educación, salud, alimentación, diversión, viajes, etc.).

Si bien la medición de la capacidad contributiva es siempre imperfecta y surge de la apreciación subjetiva del legislador, debe reconocerse que en los países subdesarrollados o en vías de desarrollo, con escasa acumulación de capital o exigua producción de rentas, los impuestos al consumo se convierten en el principal recurso de recaudación.

Se define como impuestos indirectos a aquellos que recaen sobre manifestaciones indirectas de capacidad contributiva de un sujeto, por ejemplo, su consumo. De todas formas, alertamos sobre esta clásica definición en la medida en que sus sostenedores afirman, que son los impuestos a las rentas o patrimonios aquellos que consideran manifestaciones directas de esa capacidad.

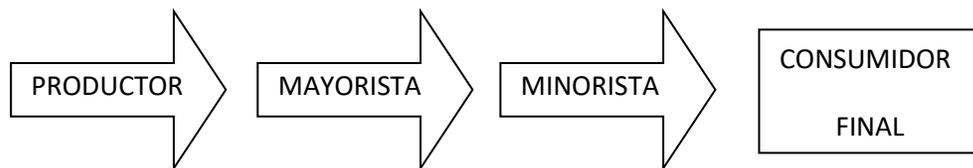
Lo cierto es que, por falta de experiencia o supuesta complejidad, el universo fiscal ha optado por un impuesto basado en una determinación de tipo

indirecta en la cual el sujeto pasivo de derecho o percutido no es el sujeto de hecho o el incidido por la carga impositiva.

En este caso, no hay correlación entre quien es titular de la capacidad contributiva que evidencia el consumo y aquel que es sometido al poder tributario del Estado como deudor de la obligación tributaria.

Se trata de un impuesto plurifásico no acumulativo, dado que el sujeto puede deducir de su impuesto el tributado en la etapa anterior. Esto se debe a que el impuesto al valor agregado grava el valor que se añade en cada etapa a los bienes y servicios, o sea que el mismo se va trasladando de etapa en etapa, y en definitiva él es soportado por el consumidor final.

En general si se tratan de bienes podemos encontrar las siguientes etapas



Es un impuesto que se determina por sustracción, mediante el mecanismo de impuesto contra impuesto. Una de las formas sería, ingresos menos egresos o base contra base por la alícuota y el otro impuesto por las ventas menos impuestos por los costos (Débito Fiscal menos Crédito Fiscal).

La determinación del impuesto, así como la confección de la respectiva declaración jurada mensual, deberá efectuarse desagregando los débitos fiscales de acuerdo con la actividad económica declarada y las ventas conforme a la alícuota que corresponda para cada caso.

1.2. Hecho Imponible

Puede ser definido como el acto o conjunto de actos de naturaleza económica, previstos en la ley y cuya configuración da origen a la relación jurídica principal, esto es, la obligación tributaria. Son cuatro los conceptos alrededor de los cuales se ordena el hecho imponible en el IVA, los cuales se encuentran mencionados en el Art. 1 de la ley: a- la venta de cosas muebles situadas o colocadas en el país, realizada por determinados sujetos (a, b, d, e y f del Art. 4) b- las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país c- las importaciones definitivas de cosas muebles d- las importaciones de servicios.

1.2.1. Venta De Cosas Muebles

1.2.1.1. Aspecto objetivo

El impuesto recaerá sobre las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, en la medida en que sean efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a, b, d, e y f del Art. 4.

Definición de Venta (Art. 2) Transferencia a título oneroso de cosas muebles realizadas entre personas de existencia visible, personas de existencia ideal, sucesiones indivisas y entidades de cualquier índole que importe la transmisión de dominio (excluida la expropiación).

Definición de Cosa Mueble (según art. 227CCC): Son cosas muebles las que pueden desplazarse por sí mismas o por una fuerza externa

La Ley impositiva establece que sólo deben tributar el impuesto las ventas de cosas muebles, exceptúa, en principio, del objeto del gravamen, a la enajenación de bienes inmuebles y la de objetos intangibles o inmateriales. En el IVA, la venta que configura un acto alcanzado por el gravamen debe importar una transmisión del

dominio de la cosa mueble, por lo que el consentimiento expresado por las partes al celebrar el contrato constituirá una etapa previa a la configuración del hecho imponible. Es decir, que la sola concertación del contrato no está gravada, sino que es necesaria la tradición de la cosa del vendedor al comprador.

1.2.1.2. Aspecto Subjetivo

El hecho imponible bajo estudio se configurará como un acto gravado por el impuesto, en la medida que sea efectuado por los sujetos indicados en los incisos a, b, d, e y f del Art. 4.

Inciso a)

I) Habitualita: son sujetos del impuesto quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles. Los parámetros para definir cuando una operación es habitual:

- fin de lucro

- frecuencia de las operaciones

- importancia relativa de la operación

- inclusión dentro del objeto social en el caso de sociedades - vinculación con el giro comercial

II) Sujetos que realicen actos de comercio accidentales: son las enajenaciones de cosas muebles previamente adquiridas con el propósito de lucrar con su transferencia, como así también las ventas de cosas muebles utilizadas para la actividad comercial. No es la reventa que un sujeto efectuó de cosas adquiridas para su consumo o uso particular.

III) Herederos o legatarios de Responsable Inscripto (RI): son sujetos pasivos del impuesto, cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

Inciso b)

Son sujetos pasivos quienes realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.

Incisos d) – e) – f)

Las empresas constructoras, los sujetos que presten servicios gravados o sean locadores, también de servicios o locaciones gravadas, al poseer dichos sujetos la condición subjetiva respecto a su actividad específica, si venden cosa mueble, se verifica el hecho imponible alcanzado por el tributo aun cuando el mismo no encuadre en los supuestos del inc. a).

1.2.1.3. Aspecto Espacial

Venta de cosas muebles colocadas o situadas en el país. Las cosas muebles de procedencia extranjera sólo se consideran situadas o colocadas en el territorio del país cuando hayan sido importadas en forma definitiva. Se hace referencia al lugar en el cual se entiende o se acepta como realizado el hecho generador.

1.2.1.4. Aspecto Temporal

Es la descripción del momento de vinculación del hecho imponible con el instante en que nace la obligación tributaria, es decir el momento en el cual se entiende por realizado el hecho generador.

1. la condición general de existencia y puesta a disposición
2. señas o anticipos que congelan precios: el hecho se perfeccionará en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos
3. venta, inclusive de bienes registrables: el hecho imponible se perfecciona al momento de la entrega del bien, la emisión de la factura o acto equivalente, lo que fuere anterior.
4. comercialización de productos cuya fijación de precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto: el hecho imponible se perfecciona al momento de la determinación del precio.
5. operaciones de canje de productos primarios: el hecho imponible se genera para ambas parte en el momento que se perfecciona la entrega.
6. bienes de propia producción incorporados a través de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas: el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien.
7. contratos a ensayo o prueba: el hecho imponible se perfecciona con la entrega provisional de los bienes.

1.2.2. Obras, Locaciones y Prestaciones de Servicios Gravados

1.2.2.1. Aspecto Objetivo

La ley de IVA establece en su artículo 3, que se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

- a) Los trabajos realizados directamente o través de terceros sobre inmueble ajeno.
- b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.
- c) Elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble por encargo de terceros.
- d) La obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.
- e) Las locaciones y prestaciones de servicios, en sus 21 apartados, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes.

Cuando se trate de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos relacionados y transferencias o cesiones de derechos vinculados.

Es necesaria que la obra, locación o prestación sea efectuada a título oneroso, pues de la economía propia del gravamen surge que sólo estarán alcanzadas las prestaciones donde exista una contraprestación, por lo que las realizadas a título gratuito no están alcanzadas.

Prestadores de servicios y locadores, en el caso de locaciones gravadas Art. 4 e y f) / DR 14 y 16

En el caso de las prestaciones de servicios y de locaciones se requiere que se realice el servicio a título oneroso, en forma directa o como intermediario, en éste último caso, siempre que lo haga en nombre propio.

En los casos de compra y descuento, mediante endoso o cesión de documentos que incluyan intereses de financiación, son sujetos pasivos del impuesto quienes resulten titulares del crédito al momento de producirse el vencimiento del

plazo fijado para el pago de su rendimiento o su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

1.2.2.2. Aspecto Espacial

Principio de territorialidad

Están alcanzadas las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación; la norma también es aplicable a las relacionadas con la explotación de recursos naturales vivos y no vivos, efectuadas en la plataforma continental y en la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina o en las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona.

1.2.2.3. Criterio General de Perfeccionamiento del Hecho Imponible

El hecho imponible se perfecciona, en el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, cuando se termina la ejecución o prestación o en el momento de la percepción total o parcial del precio, lo que fuera anterior.

1.3. Débito Fiscal

Este tipo de impuesto es el que se carga por concepto de venta de un producto o servicio. Es decir acontecido el hecho imponible, previsto por el legislador, nace la obligación tributaria que se genera por la operación gravada. A los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados a que hace referencia el artículo 10, imputables al período fiscal

que se liquida, se aplicarán las alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado.

1.4. Crédito Fiscal

Es el impuesto que se aplica sobre el precio, cuando se adquiere un producto. En otras palabras, es el que se paga o se aplica por la compra de un producto o servicio. Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación. El artículo 12 de la ley de impuesto al valor agregado define al Crédito Fiscal como el gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

No se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas:

D) Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de

adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de VEINTE MIL PESOS (\$ 20.000) -neto del impuesto de esta ley-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor. La limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

II) Las locaciones y prestaciones de servicios a que se refieren los puntos 1, 2, 3, 12, 13, 15 y 16 del inciso e) del artículo 3°.

III) Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

Los adquirentes, importadores, locatarios o prestatarios que, en consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior, no puedan computar crédito fiscal en relación a los bienes y operaciones respectivas tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales.

En ningún caso dará lugar a cómputo de crédito fiscal alguno el gravamen que se hubiere liquidado a los adquirentes de acuerdo con lo dispuesto en el Título V, salvo cuando se trate del caso previsto en el segundo párrafo del artículo 32 del referido Título.

El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas,

siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen

En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponible de acuerdo a lo previsto en los artículos 5º y 6º, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina.

1.5. Base Imponible

La Base imponible de un gravamen es el importe sobre el cual debe aplicarse la alícuota para determinar la cuantificación del impuesto (DÉBITO FISCAL)

Se calcula, en términos generales, restándole al impuesto sobre las ventas, prestaciones y locaciones gravadas realizadas DEBITO FISCAL; el impuesto sobre las compras de bienes, obras y servicios CREDITO FISCAL. Estos son los términos de la sustracción establecida en la ley como sistema de liquidación del gravamen.

La base imponible puede ser modificada con posterioridad a su determinación debida a, por ejemplo, descuentos y bonificaciones que se concedan u obtengan, o por devoluciones:

- los descuentos/bonificaciones obtenidos o devoluciones efectuadas se considerarán débitos

- los descuentos/bonificaciones cedidos o devoluciones recibidas se considerarán créditos
- La diferencia que surja del cálculo expuesto será el impuesto resultante – SALDO TECNICO, al que se le restarán las retenciones y percepciones sufridas, los pagos a cuenta realizados y los saldos a favor que corresponda computar, pudiendo surgir, como consecuencia, un IMPUESTO A PAGAR o un SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.

Para la ley de IVA, la base imponible se obtiene a partir del precio neto de ventas, de la locación o de la prestación de servicios que resulte de la factura o documento equivalente; neto de descuentos y/o devoluciones.

Ahora vamos a analizar cada uno de los términos.

PRECIO NETO: es el que resulta de la factura o documento equivalente, al que se le restarán los descuentos y conceptos similares de acuerdo con las costumbres de plaza que figuren discriminados en la citada factura o documento equivalente y se le adicionarán los componentes financieros y los servicios accesorios, aunque, es este último caso no estén discriminados en las factura. En ningún caso el IVA integrará el precio neto gravado.

Descuentos o similares: comprende las bonificaciones y descuentos otorgados a clientes y que representan rebajas habituales en el comercio, cuya causa está motivada por la calidad, cantidad o estado de la mercadería (bonificaciones) o en la forma y época de pago (descuentos) y siempre que se relacionen de manera directa con el contrato de compraventa.

En tal sentido, son deducibles las bonificaciones y descuentos que la práctica comercial admita como correcciones al precio de la venta original.

Factura o documento equivalente: se refiere a aquel documento utilizado habitualmente por el sujeto pasivo en sus actividades, que conforme a los usos y costumbres, cumplimente los requisitos formales y materiales que permitan una correcta individualización de la operación. Ejemplos: Recibos, escritura traslativa del dominio, boleta de compra-venta.

Cuando no exista factura o equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que es este último es el valor computable, admitiendo prueba en contrario.

No integran el precio neto gravado:

1- El IVA: para evitar el efecto cascada del impuesto en las transacciones entre contribuyentes.

2- Otros impuestos que tengan como hecho imponible la misma operación gravada: lo que se busca es evitar que se integren a la base imponible los gravámenes que recaen sobre determinados consumos y que responden, en cuanto a la configuración del hecho generador de la obligación tributaria, a una concepción similar a los de dicha ley. Ejemplo: impuestos internos.

Requisitos: no integran el precio neto gravado, los tributos que:

- tengan como hecho imponible la misma operación gravada
- se consignen en la factura por separado, sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos Fiscos.

2. Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos

2.1. Potestades Tributarias de las Provincias Según la CN

Es la propia Constitución Nacional la que regula las potestades tributarias de las Provincias y los Municipios al establecer en su artículo 75 como facultad del congreso imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. De igual forma el artículo 121 establece que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan conservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

Las provincias pueden establecer impuestos directos sin las limitaciones establecidas para la Nación. La Nación y las Provincias tienen potestades concurrentes para establecer impuestos indirectos en todo el territorio del país. Se debe tener en cuenta que la Nación deber coordinar y armonizar las estructuras tributarias y en particular el diseño del gravamen para que la presión tributaria ejercida en conjunto no sea demasiado elevada, lo que se traduce en una limitación a las potestades tributarias de las provincias.

Por su parte las municipalidades tienen las potestades tributarias que les otorguen los estamentos normativos provinciales, es decir que dependen de lo que establezca cada Carta Constitucional Provincial.

2.2. Característica del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos

- Es plurifásico: grava todas las etapas de circulación de los bienes y servicios;

- Es general: grava todas las transacciones con bienes y servicios;
- Es real: recae sobre manifestaciones objetivas de riqueza y no interesan las circunstancias personales del contribuyente;
- Es indirecto: puesto que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva exteriorizadas a través de las operaciones comerciales realizadas en la provincia;
- De efecto regresivo: es un efecto nocivo del impuestos que gravan el consumo;
- Es acumulativo o en cascada: no se permite que se descuenta del importe a ingresar el gravamen que se abona en la o las etapas anteriores;
- Es recaudado por la Dirección General de Rentas.

2.3. Hecho Imponible

Para la determinación del hecho imponible no se tendrá en cuenta la calificación que la actividad reciba a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales.

2.4. Objeto del Gravamen

El objeto del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos está fijado por el artículo 214 de Código Tributario Provincial, el cual establece lo siguiente: gravar con el IIBB, conforme a las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual a título oneroso en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria,

profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta ley, y del lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público o privado etc.).

2.5. Sujetos

Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las personas físicas, las sucesiones indivisas, las sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas.

2.6. Base Imponible

El principio general consagrado en el artículo 221 del código tributario provincial, es que la base imponible del gravamen está constituida por los ingresos brutos devengados en el ejercicio fiscal por el ejercicio de la actividad económica.

A su vez en su segundo párrafo se establece que es lo que se considera ingreso bruto, al valor o monto total, en valores monetarios, en especie o en servicios, devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

2.7. Alícuotas

El artículo 232 del código tributario provincial fija el tratamiento en cuanto a las alícuotas aplicables según el tipo de actividad, estableciendo lo siguiente:

- Si existieran actividades gravadas con distintas alícuotas, deben discriminarse en la DDJJ el monto de los ingresos netos de cada una para poder aplicar esas alícuotas. De lo contrario, todas las actividades quedaran sujetas a la alícuota mayor. En el caso de que exista financiación accesoria a una operación principal, los intereses se gravan con la misma alícuota que la operación general.

3. TRIBUTO ECONOMICO MUNICIPAL

3.1. Normativa

La Constitución Provincial consagra la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios.

La provincia no podrá vulnerar la autonomía que por esta constitución se consagra, ni limitar las potestades que para asegurar las mismas se confieren.

Ningún tributo puede ser exigido, sino en virtud de ordenanza, bajo ningún concepto se podrá suplir omisiones ni hacer extensiva la aplicación de las disposiciones pertinentes por analogía o por vía de reglamentación, cuando se trate de: a) Definir el hecho imponible. b) Indicar el contribuyente, y en su caso, el responsable del pago del tributo. c) Determinar la base imponible. d) Fijar el monto del tributo o la alícuota correspondiente. e) Establecer exenciones, reducciones y bonificaciones. f) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades.

El artículo 135 de la Constitución Provincial de Tucumán establece las potestades tributarias de los municipios diciendo que los recursos municipales se formaran con:

1. Los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal.

2. Lo recaudado en concepto de tasas contribuciones de alumbrado, barrido y limpieza, recolección, transporte y disposición de residuos, y el producto de patentes, multas, premios, permisos, habilitaciones licencias, y cualquier otro ingreso que derive del ejercicio del poder de policía.

3. Los fondos por coparticipación nacional y provincial

4. El impuesto de patentamientos y transferencias de automotores.

5. Las contribuciones por mejoras en razón del mayor valor de las propiedades, como consecuencia de la obra municipal.

6. Los fondos provenientes de empréstitos, los que tendrán como objetivo específico la realización de obra pública y la consolidación de pasivos existentes.

7. Donaciones, legado, subsidios y demás aportes que reciban.

8. Producido de la actividad económica que el municipio realice, y el proveniente de concesiones, ventas o locaciones de bienes del dominio municipal.

9. Cualquier otro ingreso que establezca la ley.

3.2. Características del TEM

- Es plurifásico: grava todas las etapas de circulación de los bienes y servicios;

- Es general: grava todas las transacciones de bienes y servicios;

- Es real; recae sobre las manifestaciones objetivas de riqueza y no interesan las circunstancias personales del contribuyente.
- Es indirecto: puesto que grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva exteriorizadas a través de las operaciones comercializadas en el Municipio. El tributo resulta trasladable, ya que el sujeto pasivo recupera luego el gravamen por traslación a otro sujeto; el sujeto de derecho el distinto del sujeto de hecho;
- De efecto regresivo: al ser constante la alícuota, a mayores ingresos, disminuirá su incidencia efectiva;
- Es acumulativo o en cascada: no permite que se descuenta del importe a ingresar el gravamen que se abona en la o las etapas anteriores;
- Es territorial: recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en el ámbito del Municipio de San Miguel de Tucumán;
- Es periódico: se tributa con referencia a manifestaciones de riqueza que revisten carácter también periódicas, continuadas en el tiempo;
- Es recaudado por la dirección de ingresos municipales: que es el organismo encargado de todas las funciones de recaudación, control y fiscalización, como las que en el ámbito nacional tiene a su cargo la AFIP.

3.3. Hecho Imponible

Para el cumplimiento de sus fines propios el municipio en concordancia con la Constitución de la Provincia de Tucumán, grava con un tributo, (cuya alícuota, importes fijos, índices y mínimos, establecidos con criterios de equidad, y proporcionalidad por la ordenanza tarifaria) el ejercicio de las actividades

comerciales, industriales, de servicio, y cualquier otra a título oneroso, siempre que quien o quienes la desacorralen posean locales establecidos o fuente de renta en la jurisdicción del municipio.

3.4. Sujetos

Sujeto activo: Municipio de San Miguel de Tucumán

Sujeto pasivo: los contribuyentes

Son sujetos pasivos en tanto a se verifique a su respecto el hecho imponible:

- a) Las personas físicas y jurídicas, de conformidad al Derecho Privado.
- b) Las simples asociaciones civiles y religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las sucesiones indivisas desde el fallecimiento del causante hasta el momento de la partición aprobada judicialmente o realizada por instrumento público o privado.
- d) Las uniones transitorias de empresas y sus integrantes.
- e) Los demás entes respecto de los cuales se verifique el hecho imponible

Contribuyentes con más de una actividad

En la ordenanza N° 4.536, el artículo 136 establece que: en el caso de que un mismo contribuyente explote 2 (dos) o más actividades gravadas con distintas alícuotas, tributará en la forma establecida por el artículo 130 de esta ordenanza y deberá determinar en la declaración jurada el monto de los ingresos sometidos a cada alícuota. Si se omitiera esta discriminación o el Organismo Fiscal impugnara la

efectuada, se aplicará la alícuota de mayor rendimiento fiscal sobre el total de los ingresos.

3.5. Base Imponible

La base imponible está constituida por el monto de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el periodo fiscal, salvo lo dispuesto para casos especiales.

Se considera ingreso bruto, la suma total devengada en cada periodo fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualesquiera otros pagos en retribución de la actividad gravada.

Cuando se realicen transacciones con prestaciones en especie, el ingreso bruto está constituido por el valor corriente en plaza del bien o servicio entregado o a entregar en contraprestación.

Cuando, por el ejercicio de la actividad, no se registraren ingresos durante el periodo fiscal, se deberá abonar el mínimo establecido en la ordenanza tarifaria.

Según art. 137 de la ordenanza N° 4536 (Código Tributario Municipal), La base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el período fiscal, salvo lo dispuesto para casos especiales.

Se considera ingreso bruto la suma total devengada en cada período fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualesquiera otros pagos en retribución de la actividad gravada.

Cuando se realicen transacciones con prestaciones en especie, el ingreso bruto estará constituido por el valor corriente en plaza del bien o servicio entregado o a entregar en contraprestación.

Cuando, por el ejercicio de la actividad, no se registraren ingresos durante el período fiscal, se deberá abonar el mínimo establecido en la Ordenanza Tarifaria.

3.6. Periodo Fiscal

El periodo fiscal será el año calendario. El gravamen se liquidará e ingresará mediante el pago de cuotas mensuales, sobre la base de los ingresos brutos informados en carácter de Declaración Jurada mensual. El organismo fiscal podrá eximir de la obligación de presentar Declaración Jurada a aquellos contribuyentes que hayan sido declarados exentos del pago del tributo y a aquellos que se encuadren dentro de la categoría de pequeños contribuyentes otorgada por el organismo fiscal.

3.7. Órganos de la Administración Fiscal Funciones y Facultades

La Dirección de Ingresos Municipales tiene a su cargo las siguientes funciones:

- 1) Determinar, verificar, repetir y compensar los tributos que establezca la Municipalidad.
- 2) Recaudar los tributos.
- 3) Determinar las infracciones a las disposiciones de este Código y demás ordenanzas Tributarias Municipales.
- 4) Establecer y modificar su organización interna y reglamentar el funcionamiento de sus oficinas.

5) Dictar normas generales obligatorias en cuanto al modo, forma, tiempo y recaudos en que deban cumplirse o satisfacerse los deberes formales y materiales establecidos por este Código. Tales normas regirán desde el día siguiente al de su publicación, salvo que las mismas dispusieran otra vigencia. Las funciones enumeradas precedentemente son enunciativas y serán ejercidas única y plenamente por la Dirección de Ingresos Municipales en su carácter de Organismo Fiscal.

Con respecto al cumplimiento de sus funciones, el Art. 14 del Código Tributario Municipal de la ciudad de San Miguel (Ordenanza N° 4536) el cual establece que el Organismo Fiscal tiene las siguientes facultades: a) Solicitar o en su caso exigir, la colaboración de los entes públicos, autárquicos o no y funcionarios de la Administración Pública Nacional, Provincial y Municipal.

b) Exigir de los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros y/o instrumentos probatorios de los actos u operaciones que puedan constituir o constituyen hechos impositivos o se refieran a hechos impositivos consignados en las declaraciones juradas.

c) Enviar inspecciones a todos los lugares donde se realicen actos o se ejerzan actividades que originen hechos impositivos o se encuentren bienes que constituyan materia impositiva, con facultad para revisar los libros, documentos y bienes del contribuyente o responsable.

d) Citar a comparecer ante las Oficinas del Organismo Fiscal al contribuyente o responsable o requerirles informes o comunicaciones escritas o verbales.

e) Resolver pedidos de exención.

f) Requerir el auxilio de la fuerza pública o recabar orden de allanamiento de la autoridad judicial competente para efectuar inspecciones de los libros, locales o

bienes del contribuyente, responsables o terceros, cuando éstos dificulten su realización.

g) Dictar las medidas de cancelación de las licencias municipales concedidas o la clausura de los negocios o establecimientos por los que se adeuden tributos y/o accesorios originados por mora, omisión o evasión.

h) Emitir boleta de deuda para el cobro judicial de los tributos. Los funcionarios del Organismo Fiscal levantarán un acta con motivo y en ocasión de las actuaciones que se originen en el ejercicio de las facultades mencionadas, pudiendo requerir que sea firmada por los interesados o por testigos, lo que servirá de prueba en el procedimiento ante el Organismo Fiscal

Capítulo III

Incidencia y Análisis del I.V.A. en los Servicios de Educación

Sumario: 1.Introduccion. 2. Aspectos Esenciales de la Exención. 3. Efecto Económico de la Exención. 4. Principio de Legalidad y las Exenciones. 5. Como deben Interpretarse las Exenciones. 6. Operaciones Exentas Realizadas en forma Conjunta con Servicios Gravadas. 7. Educación y Actividades Conexas 8.Tratamiento impositivo de los servicios accesorios. 9. Casos de aplicación práctica.

1. Introducción

Antes de analizar el tratamiento técnico legal de la exención del artículo 7 inciso h) apartado 3 de la ley de impuesto al valor agregado (IVA) es menester repasar algunos aspectos que hacen a la esencia de la misma. En primer lugar, deben distinguirse de las exclusiones del objeto, pese a que desde el punto de vista económico pueden tener las mismas consecuencias. Mientras que la exclusión del objeto implica que un determinado acto o hecho este fuera de su alcance, es decir, que no esté incluido dentro del mismo, las exenciones constituyen todos los actos o hechos que alcanzados por el gravamen (o sea , que se encuentra dentro del objeto), han sido expresamente excluidos del gravamen por el legislador.

En otras palabras, la exención es una situación de privilegio que tanto puede alcanzar a objetos, locaciones o prestaciones, como a sujetos, y puede definirse como “la exención a la obligación fiscal aunque se verifique para el sujeto el hecho

imponible”, debiendo necesariamente surgir de una ley, aunque esta puede o no ser forzosamente, la del propio gravamen. Como en la mayoría de los gravámenes, en el IVA podrían hallarse tres tipos de exenciones:

- **Las de carácter objetivo**, por recaer exclusivamente sobre bienes, locaciones o prestaciones, sin atender el tipo de sujeto que interviene en el hecho imponible. Por ejemplo cuando se exime la venta de libros.

- **Las de carácter subjetivo**, cuando quienes están exento es un sujeto determinado, independientemente de los bienes, locaciones o prestaciones que resulten involucrados en el hecho imponible.

- **Y las de carácter mixto**, cuya particularidad es que la exención recae sobre bienes, locaciones o prestaciones siempre que (como condición para que proceda dicha liberalidad) se verifique el hecho imponible en determinados sujetos (elemento subjetivo condicionante) o que la exención recaiga sobre éstos sólo cuando sus operaciones involucren determinados bienes o servicios (elemento objetivo condicionante). Por ejemplo cuando se exime las prestaciones y locaciones de servicios comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º de la ley, realizadas por una fundación o una asociación civil. De manera tal, que si el servicio es prestado por otro tipo de sujeto estará gravado, pero también si se trata de un servicio no incluido en dicho apartado o de venta de un bien no exento, la operación estará gravada por más que el vendedor o el prestador sea la asociación civil o la fundación.

2. Aspectos Esenciales de la Exención

- 1- En primer lugar, que son tan antiguas como los impuestos mismos.

2- En segundo lugar, que siempre han causado irritación en quienes no se encuentran exentos. En definitiva quien está obligado a pagar impuestos debe hacerlo por los servicios que recibe del Estado y también por aquéllos que reciben quienes se encuentran exentos.

Otro de los problemas que las exenciones conllevan, es la forma en que dificultan la administración del impuesto, debido a que facilitan encuadrar dentro de ellas actividades de similar naturaleza a los efectos de evadir el impuesto.

Lo anterior nos lleva a concluir que:

a) El legislador deberá ser sumamente cuidadoso y mesurado al establecerlas.

b) Dichas críticas, han sido las que condujeron a la eliminación de un gran número de exoneraciones que existían en nuestra legislación desde que el IVA fuera establecido. Como sucedió en otros países, este gravamen comenzó siendo en nuestro país un impuesto con gran cantidad de exención y exclusiones de objeto. Uno de los principales objetivos perseguidos con la sucesivas modificaciones que se efectuaron a la ley que lo estableció a partir de 1975, fue la de ampliar la base del gravamen, ya sea eliminando exenciones o ampliando el objeto, con la finalidad principal:

1. Que el impuesto sea más general con todos los beneficios que ello implica; en una menor carga excedente, mayor neutralidad y recaudación y mayor facilidad de administración.

2. De incluir a los servicios, en general excluidos en los primeros años de vigencia del impuesto, con el objeto de disminuir la regresividad de este gravamen como consecuencia de ser los sectores

de altos recursos quienes más los consumen (peluquería, telefonía, turismo, etc.).

Al analizarlas encontramos que la mayoría de ellas se establecen sobre bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades básicas. Tal como se encuentra diseñado el IVA en nuestro país, es regresivo, debido a que, al alcanzar al consumo y no al ahorro termina en definitiva gravado:

a) Todo el ingreso de los sectores de menores recursos (ya que destinan todo lo que ganan al consumo es decir, no tienen capacidad de ahorro) y

b) Solo una parte de los ingresos de los sectores de altos recursos (quienes destinan parte del mismo al ahorro).

En síntesis, el objetivo perseguido con la introducción de las exenciones lo encontramos en la necesidad de disminuir la regresividad del gravamen y en la intención de promover determinadas actividades o regiones del país.

3. Efecto Económico de las Exenciones

Los efectos económicos de las exenciones en el IVA serán distintos según la etapa del proceso productivo donde se establezcan.

a) Si la exención alcanza a la primera o primeras etapas del proceso productivo, sin permitir cómputo de crédito fiscal el nivel de recaudación no disminuirá. Por el contrario, es probable que aumente produciendo efecto acumulación, si la exención no es plena.

b) Si la exención alcanza únicamente a la última etapa del ciclo productivo (como en el caso de la venta al consumidor final de

leche), el bien no se encontrará completamente exento, sino el valor agregado únicamente en dicha etapa.

c) La exención es amplia cuando se grava el bien o servicio a tasa cero es decir, cuando no sólo se exime del gravamen a la venta de los mismos, sino cuando además, a través de algún mecanismo se devuelve el impuesto pagado por la adquisición de insumos. En nuestra legislación, el único ejemplo de este tipo de exoneración lo encontramos en la exportación de bienes.

d) Las exención en las etapas intermedias, también deben analizarse con sumo cuidado, pues muchas veces se hace referencia al incremento en el nivel de recaudación que produciría su acumulación, cuando en realidad, ello trae aparejado el efecto contrario. Es decir, no sólo no se produce tal aumento sino todo lo contrario, el efecto conseguido no es otra cosa que una disminución del nivel de recaudación.

4. Principio de Legalidad y las Exenciones

Otro aspecto muy importante que debe considerarse es que el principio de legalidad, expresado en materia impositiva a través de postulados tales como: “no hay impuestos sin ley”, ”nullumtributum sine lege” que surgió por el año 1215 en Inglaterra con la carta magna y que se encuentra consagrada por nuestra Constitución Nacional, implica no solo que todos los impuestos deben ser establecidos por medio de una ley, sino que además debe interpretarse en el sentido que toda la exención debe también emanar de una ley. De tal forma que como no puede crearse impuestos por analogía, tampoco exenciones. Es decir, que si los ingresos derivados de la prestación de determinado servicio estén exentos del impuesto a las ganancias, no por

ello podemos pretender que estén exentos del IVA; lo estarán en la medida que así lo determine expresamente una ley.

El hecho que las exenciones constituyan un verdadero privilegio, es tal vez uno de los principales argumentos que sustentan la postura, según la cual, al igual que los impuestos, deben surgir de una ley y no de una norma de inferior jerarquía.

5. Como Deben Interpretarse las Exenciones

Las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han sido pacíficas en el sentido que las exenciones impositivas deben interpretarse estrictamente. Por ejemplo, en la causa Guzmán Víctor del 17/3/72 se sostuvo que “las exenciones importantes deben surgir de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca. Fuera de estos supuestos, corresponde la estricta interpretación de las cláusulas respectivas”. Es decir que la primera regla de interpretación consiste en dar pleno efecto a la intención del legislador.

La razón para la aplicación de este principio, que implica el establecimiento de un límite más allá no podemos por prudencia, lo encontramos en el hecho que las exenciones representan un privilegio, que no pueden ser extensible a casos no expresamente establecidos en la ley. La existencia de un impuesto y su magnitud es un hecho trascendental, habida cuenta que implica que un sujeto debe ceder parte de su patrimonio a la sociedad. Y tan importante ello es, que no puede ser establecido sino con el consentimiento de los representantes del pueblo. Lo mismo puede decirse entonces, de una exención: si todas las personas que viven en una sociedad para solventar los gastos del Estado deben desprenderse de una porción de su patrimonio y algunas no, ello implica un hecho tan trascendental como el

establecimiento del gravamen, lo que ha llevado a la doctrina y a los tribunales a sostener, entonces, también las exoneraciones deben emanar de una ley.

6. Operaciones Exentas Realizadas en Forma Conjunta con Servicios Gravadas

De acuerdo con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 7 de la ley de IVA “la exención establecida en este artículo no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o locación, la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario”.

Se trata de un párrafo a través del cual la ley dispone, una vez más, la aplicación del principio de unicidad del hecho imponible. Como puede apreciarse, se hace referencia únicamente a los hechos venta y locación, lo cual induce a pensar que se refiere a operaciones realizadas sobre cosa muebles, no incluyendo ni a las prestaciones de servicios ni a las concesiones. De tal manera que la ley procura gravar a aquellos bienes exentos que se incorporan a una locación o prestación de servicios alcanzadas por el impuesto. El ejemplo característico lo constituye, la venta de leche en restaurante. En el caso bajo análisis, prevalece el servicio gravado sobre el bien. Es decir, en el supuesto de un restaurante, de acuerdo con el criterio seguido por la ley, no se está efectuando la venta de un bien exento (leche) sino que se está prestando un servicio. Por ende una interpretación literal de la ley nos conduce a concluir que si dos servicios se prestan en forma enlazada o relacionada, el uno gravado y el otro exento, e individualmente considerados, el primero representa en términos cuantitativos una magnitud no significativa respecto del otro, entonces toda la operación se encuentra alcanzada por el impuesto. Sin embargo, una razonable interpretación de la norma nos conduce a concluir una vez más que ello no puede ser así; en tal sentido, el criterio expresado por la doctrina sostiene, que debe primar el principio de accesoriedad, de forma tal que la prestación accesoria debe seguir a la principal, concluyendo entonces que:

a) Si el servicio principal está gravado y el conexo no, entonces, este último pasará a estar alcanzado por el impuesto también.

b) Viceversa, si el principal está exento o no gravado y el conexo si lo está, entonces, este último pasará a estar exento o no alcanzado.

7. Educación y Actividades Conexas

Efectuadas estas aclaraciones es oportuno analizar el texto legal del artículo 7 inciso H) apartado 3 de la ley de impuesto al valor agregado (IVA) que establece: los servicios prestados por establecimientos educacionales privados, clases particulares y guarderías.

7.1. La exención comprende:

| | | | |
|---|---|-------------|---|
| Los servicios prestados por los establecimientos educacionales privados | Incorporados a los planes de enseñanza oficial reconocidos por las respectivas jurisdicciones | Referidos a | La enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y |
| | | | La enseñanza de postgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario |
| | | | el alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados |

| | | |
|---------------------|--|---|
| | | directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos |
| Clases particulares | Siempre que cumplan con los siguientes requisitos: | <p>Deben:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Referirse a materias incluidas en los planes de enseñanza oficial 2. Impartirse fuera de los establecimientos educativos aludidos y 3. Preste en forma independiente |
| Guarderías | Las guarderías y jardines materno-infantiles | |

7.2. Análisis de la exención:

1. El tratamiento para establecimientos privados se ajustará a las siguientes pautas:

| Tipo de prestación | Requisitos |
|-------------------------------|--|
| En todos los niveles y grados | <p>Concurrentes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ajustado a los planes oficiales • Reconocidos por el estado |

| | |
|-------------|----------------|
| De posgrado | Sin requisitos |
|-------------|----------------|

7.3. Reconocimiento oficial

El reconocimiento oficial a la enseñanza impartida en los institutos privados de nivel medio y superior, jardines de infantes, escuelas primarias y escuela diferenciales se encuentra reglamentado por los decretos 371/64 y 1621/69.

8. Tratamiento Impositivo de Servicios Accesorios

8.1. Alojamiento y Transporte

| Servicio | Accesorio a | Condición | Medios |
|-------------|---|------------------------|---------|
| Alojamiento | Establecimiento educacionales privados que gocen de la exención | Prestados directamente | Propios |
| Trasporte | | | Ajenos |

Para el caso de alojamiento, y partiendo este del concepto de hoteles, hospedajes y similares, únicamente estará exento en la medida no solo de la accesoriedad sino también de la prestación directa por parte del establecimiento educativo aunque este no sea propietario del inmueble ocupado. En cualquier otro caso ese inmueble será alcanzado por el gravamen.

Estas son las únicas prestaciones accesorias contempladas por la ley, no resulta alcanzada por el beneficio ninguna otra prestación, locación, importación o venta de cosa mueble aunque se encuentren relacionada con la actividad.

8.2. Clases a Título Particular

| | | | |
|------------|-----------------------|------------------|-------------------|
| Prestación | Condición Objetiva | Aspecto Espacial | Aspecto subjetivo |
|------------|-----------------------|------------------|-------------------|

| | | | |
|---------------------------------|---|--|---|
| Clases dada a título particular | Sobre materias incluidas en planes oficiales. Desarrollo responda a los mismos | Fuera de los establecimientos educacionales privados | Con independencia de los establecimientos educacionales privados. |
|---------------------------------|---|--|---|

No es tarea sencilla delimitar el alcance de la exención comentada, pero comencemos primero por la condición.

Ya hemos comentado a que se refiere la ley cuando menciona planes de enseñanza oficial y las materias que lo conforman, también en este caso, al igual que si se tratara de un establecimiento privado, las clases deben respetar el desarrollo de dichas materias.

No necesariamente o no obligatoriamente, según las interpretaciones que veremos que existen sobre estos, debe dictarse el plan oficial en su conjunto, pero las materias deben estar incluidas y desarrollarse de acuerdo con él.

En la causa Gestión Educativa S.A. (TFN, sala B, 4/11/2003), el tribunal encontró gravado el dictado de cursos de idioma desde que, de la prueba presentada, no surgía que las clases impartidas a título particular poseían un desarrollo que respondieran a los planes oficiales, “requisito inexcusable para la procedencia del tratamiento exentivo previsto en la ley del gravamen, y en tanto a tales efectos debió desplegar, y no lo hizo, medio probatorios idóneos en donde un experto pudiera pronunciarse sobre la equivalencia en el desarrollo de los cursos con los planes oficiales”

8.2.1. Fallo Invernizzi y Nora Alicia

En la causa Alba Angélica Invernizzi y Nora Alicia Orsi S.R.L. (TFN, sala B, 22/11/2000) se trató de un ajuste fiscal sobre los ingresos obtenidos por la actora a partir de la enseñanza del idioma inglés y que el fisco consideró no alcanzados por el inciso a) bajo análisis.

Entre otras razones, sustentó su pretensión en que:

- La actora no encontraba incluida la exención, por no ser un instituto incorporado a los planes de enseñanza oficial, sin que sus planes de estudio sean oficiales
- Que la exención está dirigida a quienes presten clases de apoyo sobre las materias de enseñanza oficial mientras que la actora tiene estructuradas carreras o cursos completos.

El tribunal revocó la determinación atendiendo, entre otros, los siguientes conceptos:

- El requisito de incorporación a la enseñanza oficial y de oficialización de los planes de estudio son propios del primer párrafo de la norma exentiva, pero no son de aplicación al caso.
- Que no surge del entendimiento que la franquicia se encuentre referida a clases de apoyo ya que de la expresión “a título particular” no se advierte que deba ser entendida en tal sentido.

En cuanto a la prestación propiamente dicha, la DGI ha intentado una definición (dictamen 35/94, DAT, 9/1/1994, BDGI 488 pág. 975) “entendiendo que sobre la expresión caben dos interpretaciones, una reconociendo al concepto particular el alcance de “todos aquellos que no tienen carácter oficial”, conforme a la definición del Diccionario de la Lengua Española, el cual aplicando el supuesto que

se trata, llevaría a suponer que apunta al dictado de clases sin aprobación oficial que, por ende, otorgan título no reconocidos.

La segunda interpretación asimilaría el concepto bajo análisis a las clases comúnmente denominadas particulares, desarrolladas por docentes o no, que sin estar organizados empresarialmente dictan clases de apoyo, práctica, refuerzo, etc., de materia incluidas en los planes oficiales, siguiendo sus alineamientos”.

En la causa “Invernizzi”, el tribunal apoya esta última idea al decir que considera incluidas dentro de la franquicia tanto aquellas clases que, grupales o no, sean prestadas por sujetos individuales u organizados en forma de empresa, más allá del modo que se estructure su dictado. El tribunal no adhiere a la restricción pretendida para limitar la cuestión a clases de apoyo, refuerzo, etc., sino que la considera abarcativa de, incluso, carreras o cursos completos.

Por supuesto que deben cumplirse el requisito exigido, de que la temática de las clases debe girar sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial y ajustada a su desarrollo.

En tal sentido en la causa Lo lacono Orieta, Haydée (TFN, sala A, 13/7/2000), se discutió un ajuste fiscal basado en la enseñanza del idioma de inglés no correspondía, a criterio de la DGI, el contenido de las clases impartidas con los planes oficiales.

El apelante expresó que el hecho de impartir clases que superen los planes aludidos no implica la gravabilidad de tales servicios, por cuanto se enseñan los planes oficiales con el agregado de otros conocimientos, sin que ello signifique que no se enseñe el mencionado plan oficial.

El tribunal dijo que una exención como la comentada, impide seriamente una interpretación restrictiva de las normas en cuestión y concluye que no existe, una

enseñanza que no se ajuste a la exigencia legal, por cuanto se da cumplimiento en su desarrollo a los planes oficiales.

Tales posiciones frente a la exención son cuestionadas por el tribunal de alzada, ya que la cámara revoca la sentencia del tribunal fiscal en la causa “Invernizzi” (sala V, 2/5/2002) con el argumento que la norma no prevé dos situaciones diferentes e independientes de exención, pues la finalidad de la exención prevista en el apartado 3 radica en conceder un beneficio a la enseñanza brindada por aquellos establecimientos educacionales incorporados a los planes de enseñanza oficial, pero de ningún modo abarca cursos sin la respectiva aprobación oficial.

Señalo que si la intención del legislador hubiese sido exceptuar a todos los establecimientos educacionales, ya sean oficiales o no oficiales, no resultaba necesario exigir que los establecimientos debieran ser reconocidos por el Estado Nacional y ajustarse a los planes oficiales.

Finalmente, la cámara limitó el beneficio exentivo a las clases de apoyo o de refuerzo vinculadas con las materias reconocidas en los planes oficiales, brindadas por docentes o no docentes independientemente de la forma en que estén organizados y que el dictado de cursos completos no reconocidos oficialmente se encuentran alcanzados por el gravamen.

Pero la corte suprema de justicia el 21/11/2006 resolvió:

- Que 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. Y con igual esencia, ha dicho este tribunal que las exenciones tributarias deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que las establezcan, y fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta

de las cláusulas respectivas, por lo que en caso de duda, debe resultar en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal.

- Que de acuerdo con los principios expuestos, y en virtud de la mentada razonable y discreta interpretación de la norma cuestionada, la exención al impuesto agregado dispuesta para “las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartida fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de estos” o ha sido para aquellas clases dadas de modo especial o singular, sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial, pero siempre que el desarrollo de dicha clases se ajuste estrictamente a los mencionados planes oficiales. Es decir, no se trata de la enseñanza de cualquiera de las materias comprendidas en los planes de enseñanza oficial, en la medida que se dicten con tal profundidad que superen con creces los contenidos de aquéllos y, por lo tanto, de alguna manera los incluya, sino que se sigan escrupulosamente los contenidos de los mencionados planes oficiales, de modo que dichas clases exentas de tributo resulten de apoyo o refuerzo a la enseñanza oficial, que es el significado que comúnmente se da a la expresión “clases particulares”

- Que la actora no ha probado, con el alcance señalado, que sus clases respondieran del modo requerido al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborados por los organismos estatales competentes.

En dicho contexto, quien recibió y pago el servicio de la actora, cuya sujeción al IVA aquí se discute, seguramente no se benefició con unas clases que resultaran simplemente de apoyo escolar, sino que desarrollo un conjunto sistemático de estudios referidos a un idioma determinado, cuya culminación supondría, ciertamente y como se ha afirmado a lo largo de todo el expediente, un conocimiento

muy superior al previsto en los planes de enseñanza oficial de esa materia concreta, además de la obtención de un título específico, avalado por una universidad extranjera. En tales condiciones no puede afirmarse razonablemente que se esté ante el caso previsto en la norma como excepción a la generalización del impuesto tantas veces mencionado.

- El voto del presidente sostuvo, que en efecto, más allá de la alegada semejanza de contenidos entre los cursos que dicta y los planes oficiales de enseñanza, la actora no ha probado que el desarrollo que el desarrollo de la totalidad de las clases que imparte se ajuste del modo requerido al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborado por los organismos estatales competentes. En este sentido, los contenidos de los distintos niveles de enseñanza del idioma inglés que desarrolla la actora, superan los contenidos de los distintos niveles de enseñanza del idioma extranjero en los institutos privados de nivel medio de la secretaria de Educación de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y, que, en tanto comprende un mayor número de horas semanales de enseñanza, permitirán al alumnado alcanzar un nivel de conocimiento que facilitaría el ingreso a profesorados o traductorados.

Que la solución que se propicia se ajusta al criterio escogido por el legislador en el sentido de no plasmar una exención tributaria comprensiva de todo servicio de enseñanza privada.

8.3. Guarderías, Jardines Maternales y Jardines de Infantes.

El dictamen 25/97 (DAL, BAFIP 6, pág. 93) se había confirmado la gravabilidad de la enseñanza del preescolar y jardines de infante impartida por un

establecimiento educacional privado que no estaba incorporado a los planes oficiales de enseñanza.

Pero ya habían comenzados las interpretaciones respecto de la laxitud (no tiene firmeza o rectitud) que puede mostrar la norma, y en este sentido ha sido interesante la posición del tribunal fiscal en la causa colegio victoria S.A. (Sala B, 21/3/2000) al analizar, justamente, un ajuste efectuado a la actora por los ingresos obtenidos por la enseñanza prestada en los niveles de jardín de infantes y preescolar, sobre la base de lo normado en los decretos 371/64 y 1.621/69, este último referido a los jardines de infantes y siendo que la actora no tenía reconocimiento oficial sobre este nivel inicial.

El tribunal concluye que la exención alcanza a la actividad analizada, atendiendo que:

-En la situación el segundo párrafo (guarderías y jardines materno-infantiles), rige la exención sin que exista un reconocimiento pleno.

-En este entendimiento, no resulta adecuado interpretar que al jardín de infantes, y preescolar de la demandada se los excluya de la exención por tener que someterse a formalidades que crean una serie de obligaciones que permiten un mayor control por el Estado.

-Que esto impide una interpretación restrictiva de la norma en cuestión.

En síntesis concluye:

“que como puede apreciarse el colegio victoria se ajusta a los requisitos exigidos por la norma exentiva y que, aun admitiendo la posibilidad de que los mismos no se reunieran en su totalidad cabe reiterar aquí que frente a la amplitud de la exención que se acuerda en el inciso a) del segundo párrafo de la norma en análisis,

para lo que hemos designado como enseñanza informal se hace muy difícil poder negar la exención a una institución que se encuentra organizada de forma tal que el control del cumplimiento de los requisitos legales es fácilmente constatable.”

La cámara (sala II, 16/5/2002) revocó la sentencia del tribunal fiscal, considerando que el legislador condicionó la exención a que los establecimientos educacionales privados estén incorporados a la enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones y que la norma es categórica al condicionar el beneficio, no pudiendo entenderse como una mera formalidad administrativa, pues la obligación viene impuesta por la norma exentiva.

Sin embargo, la corte Suprema de Justicia de la Nación el 23 de diciembre de 2004 resolvió:

-La intención del legislador, al introducir el segundo párrafo al referido art. 6, inc. j) punto 3, fue la de extender la exención allí fijada a otros servicios educativos diferentes a los beneficiados en su primer párrafo, entre ellos, las guarderías y jardines materno infantiles. Además, al emplear la conjunción copulativa "y" se beneficia tanto a los "servicios de guardería maternal para niños menores de 3 años y a los "jardines de infantes para niños de 3, 4 y 5 años", sin ninguna condición. Más aún, la falta de especificación del concepto recién aludido no puede obstar al reconocimiento de la exención pues por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar qué dicen jurídicamente, sin prescindir de las palabras ni ceñirse a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528)

-Por último, si se considera que el art. 10 inciso 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, no puede inferirse que la intención del legislador haya variado aun cuando ésta ley rigió sólo durante los

últimos períodos reclamados en autos de manera que no puede desconocer al momento de decidir en tanto indica que el jardín de infantes está dentro de la estructura del sistema educativo, con regulación uniforme en todo el territorio argentino.

-Para el Tribunal, el servicio de jardín de infantes para niños de 3 y 5 años prestado por la actora durante los períodos discutidos está comprendido dentro de la expresión "guarderías y jardines maternos infantiles" y beneficiado por la exención tributaria. Lo contrario implica introducir un aspecto diferenciador en el nivel inicial de la educación que marginaría de la prerrogativa al jardín de infantes, habiéndose mostrado que en el caso no existen elementos que permitan afirmar que la voluntad del legislador haya sido la de sujetar al pago del impuesto los servicios educativos analizados.

9. Casos de Aplicación Práctica:

El colegio "San Lorenzo" presta los siguientes servicios:

- a) De educación primaria, secundaria y terciaria, incorporados a los planes de enseñanza oficiales: dicha prestación está exenta del tributo.

- b) Transporta a los alumnos desde el establecimiento a sus domicilio:
 - 1- Prestados directamente con micros propios: esta prestación se encuentra exenta.
 - 2- Prestados directamente por la institución pero con micros ajenos: el servicio está exento del impuesto.
 - 3- Servicio de transporte prestado por un tercero, contratado por el colegio: en este caso la operación está alcanzada por el impuesto al valor agregado para el tercero prestador del servicio y exento para el colegio si traslada el

precio a los alumnos incluyendo el importe en la cuota mensual o de cualquier otra manera (matrícula, pagos adicionales, etc.)

c) Alojamiento a los alumnos de nivel terciario:

- 1- Prestado con medios propios y de manera directa: Está exentos del impuesto
- 2- Prestados por la institución con medios ajenos: al igual que en el caso anterior, también está exento del pago del impuesto al valor agregado.
- 3- Servicio de alojamiento prestado por un tercero, contratado por el colegio: el alojamiento está gravado en cabeza del tercero prestador del servicio y exento para el colegio si traslada el precio a los alumnos incluyendo el importe en la cuota mensual o de cualquier otra manera (matricula, pagos adicionales, etc.)

d) En caso de que el colegio entregue a los alumnos:

1. Uniformes que confecciona el establecimiento: la entrega de los uniforme está gravada por el IVA dado que el objeto sería venta de cosa mueble por incorporación de un bien gravado de propia producción a un servicio exento.
2. Uniformes adquiridos por el colegio a un tercero: en este caso los uniformes (cosa mueble) al ser adquiridos por la institución, para ser incorporados a prestación del servicio de educación, estarían exentos del pago del impuesto al valor agregado, por aplicación del principio de unicidad.
3. Si el colegio cobra junto con la cuota el precio del uniforme, sin discriminar el valor del mismo (cobra \$3.500 en concepto de educación y uniforme): al no existir un precio diferenciado se deberá

establecer el precio de los uniformes de acuerdo con precio de plaza para recién poder gravarlo en IVA.

- e) Venta de golosinas (kiosco): en este caso la institución explota el kiosco, se encuentra gravada; no es posible su asimilación a la exclusión prevista en el punto 1 del inciso e) del artículo 3 de la ley (servicios de refrigerio, comidas o bebidas en establecimiento de enseñanza oficiales o privados reconocidos por el estado, en tanto sean de uso exclusivo del alumnado), ya que ésta se refiere a un servicio y no a actividades en las cuales se realicen venta de cosas muebles, como es el caso de los kioscos de golosinas.
- f) Entrega de libros editados por el mismo colegio: Está exenta del IVA dado que es una venta de cosa mueble por incorporación de bienes exentos de propia producción a un servicio exento.
- g) Entrega útiles escolares adquiridos a Lápices SA: en este caso la incorporación de una cosa mueble gravada a un servicio exento, no configura un hecho imponible, que es la prestación de un servicio exento. Por lo tanto la operación está exenta. Vale aclarar que la entrega de útiles está exenta no así la reventa.

Supongamos que la compra de dichos útiles genere un crédito fiscal: en este caso dado que la entrega de útiles no genera un débito fiscal, el instituto no podrá tomarlo como crédito fiscal y será un costo del producto.

- h) Alquiler de espacio donde funciona un kiosco: en este caso debemos distinguir

-Ingresos inferiores o iguales a \$1.500 recibidos por el alquiler en este caso los ingresos están exentos para el colegio por artículo 7 inciso h) apartado 22 de la ley de IVA¹.

-Ingresos superiores a \$1.500 recibidos por el alquiler. En nuestra opinión, los ingresos están exentos dado que el servicio principal es educación y no el alquiler y existe una complementación entre ambos por lo resultaría aplicable el principio de atracción.

En caso de que el espacio alquilado se utilizara como cantina restaurante para los alumnos y docentes:

- Los ingresos de dicho alquiler por parte del colegio se resolverán de acuerdo al punto h).

-Los ingresos para el locador estarán exentos por la exención del artículo 3 inciso e) ítem 1².

¹Art. 22 inc. h) apartado 22 ley de impuesto al Valor Agregado (N° 23349). La locación de inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia, de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias y de inmuebles cuyos locatarios sean el ESTADO NACIONAL, las Provincias, las Municipalidades o la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidos las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016.

La exención dispuesta en este punto también será de aplicación para las restantes locaciones —excepto las comprendidas en el punto 18., del inciso e), del artículo 3°—, cuando el valor del alquiler, por unidad y locatario, no exceda el monto que al respecto establezca la reglamentación.

²ARTICULO 3° — Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación

e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:

1) Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales —propios o ajenos—, o fuera de ellos.

- k) Prestación de servicio de cantina restaurante para alumnos y docentes por parte del mismo colegio; en este caso el servicio están exento por el artículo 3 incisos e) apartado 1 segundo párrafo.
- l) Julia Tenseña brinda clases de apoyo en lengua y matemática fuera del establecimiento escolar de nivel primario: dicho servicio está exento, por tratarse de materias incorporadas a planes de enseñanza oficial.
- m) Academia de conductores: no se ha demostrado que las clases de educación vial, teórica y practicas se ajusten a las que se brindan en institutos oficiales o privados reconocidos, por lo que se encuentran alcanzada por el gravamen³.
- n) Clases particulares de inglés: La exención dispuesta para las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a éstos, impartida fuera del establecimiento educacional privado y con independencia de ellos, prevista para aquellas clases dadas de modo especial y 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: de modo que resultan exentas aquellas clases que sean de apoyo o refuerzo a la enseñanza oficial⁴.

Quedan exceptuadas las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza —oficiales o privados reconocidos por el Estado— en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado, no siendo de aplicación, en estos casos, las disposiciones del inciso a) del artículo 2º referidas a la incorporación de bienes muebles de propia producción.

³ Avellaneda Noemí y Román, Juna José – CNFed. Cont. Adm.- Sala I – 20/04/2006. En igual sentido: TFN. Sala D – 23/11/2998.

⁴ Alba Angélica Invernizzi – CSJN – 21/11/2006. En el mismo sentido: Alba Angélica Invernizzi – CNFed. Cont. Adm. – sala V – 2/5/2002 y Nueva Escuela SA – TFN – Sala A – 30/08/2002. En sentido contrario: Alba Angélica Invernizzi – TFN – Sala B - 22/11/2000. Nueva Escuela – CNFed. Cont. Adm. – Sala IV – 30/03/2006 y Gestión Educativa SA – CNFed. Cont. Adm. – Sala V – 12/09/2006

- o) Escuela de vuelo: la existencia de planes oficiales a nivel nacional para la enseñanza aeronáutica emitida por el ministerio de defensa cumple con los requisitos establecidos por el artículo 7^a, inciso h) apartado 3 y, por ende, los cursos impartidos están exentos⁵.
- p) Guardería y jardines materno-infantiles: la exención también comprende los “jardines de infantes”, ya que esta norma exentiva, al expresar los términos “guarderías” y “jardines materno-infantiles”, no revela otro propósito que el de abarcar en su totalidad la denominada “Educación inicial”⁶.

⁵ Colegio Victoriana SA – CNFed. Cont. Adm. – Sala II – 16/05/2002. En igual sentido Delphian SA – CNFed. Cont. Adm. – Sala II 27/06/2001

⁶ Delphian SA – CSJN – 23/12/2004. Con posterioridad al presente decisorio la AFIP contesto una consulta vinculante en el mismo sentido que el fallo citado [resolución (SDG – TLI) 1/9, de fecha 16/01/09]

CAPITULO IV

De los Impuestos a los Ingresos Brutos y del Tributo de Económico Municipal en los Servicios de Educación

Sumario: 1. Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos. 2. Tributo Económico Municipal. 3. Resumen

1. Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos

1.1. Introducción

Toda exención comporta la decisión política, legislativamente expresada de excluir de los efectos de los tributos a un sujeto o a una situación que, objetivamente están encuadrado dentro del presupuesto factico jurídico del hecho imponible y que en consecuencia darían lugar a la obligación tributaria.

Resulta útil entender la naturaleza sustancial del hecho imponible, la distinción entre las verdaderas exenciones tributarias subjetivas es decir excepciones a la obligación fiscal aunque se verifique para el sujeto el hecho imponible, y las exclusiones de la obligación fiscal cuando, por la propia naturaleza del hecho imponible, este ni siquiera pueda atribuirse a una determinada categoría de sujeto.

Dando por supuesto que la sujeción al tributo solo puede entenderse para el caso que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, es decir, realice en concreto el hecho imponible, no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente la situación opuesta

la descripta, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparece contemplado por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de los sujetos, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto.

La diferencia entre la exención y la no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible naciendo, por lo tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera, precisamente, del cumplimiento de esos deberes y se libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuesto de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible al no realizarse este no cabe eximir o liberara de deberes no nacidos. A través de la no sujeción el legislador se limita manifestar de forma expresa que determinados supuesto no resultan contemplados por el hecho imponible, afirmación que, al margen de brindar una interpretación automática sobre posibles casos de duda sirve para contemplar la determinación concreta del hecho imponible.

1.5. Exenciones

Están exentos del pago de este gravamen, además de quienes estén exentos del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por leyes especiales:

1. Las actividades ejercidas por el Estado nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas. No se encuentran comprendidos en esta disposición los organismos o empresas del Estado que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso. Exímase del gravamen a las actividades desplegadas por la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán, excepto su actividad financiera y de seguros.

2. La prestación de servicios públicos efectuados directamente por el Estado nacional, los estados provinciales, las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas, cuando las prestaciones efectuadas lo sean en función del Estado como Poder Público, y siempre que no constituyan actos de comercio, industria o de naturaleza financiera.

3. Las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos valores y los mercados de valores.

4. Las actividades específicas de radiodifusión sonora y televisiva, excepto aquellas por suscripción, codificadas, terrestres, satelitales, de circuitos cerrados y toda otra forma, que haga que sus emisiones puedan ser captadas únicamente por sus abonados de forma onerosa. CÓDIGO TRIBUTARIO PROVINCIAL TUCUMÁN 38 Se entiende por actividades específicas, entre otras, los servicios conexos, la venta de publicidad, de programación y de señales; la locación de estudios de grabación, móviles, equipos, capacidad satelital; la participación publicitaria en producciones cinematográficas, teatrales y servicios de llamadas masivas.

5. La edición de libros, diarios, periódicos y revistas en todo su proceso de creación, ya sea que la actividad la realice el propio editor o terceros por cuenta de éste. Igual tratamiento tendrá la distribución y venta de los impresos citados, a condición de que se trate de publicaciones culturales, científicas, técnicas, deportivas, de actualidades y/o difusión o información. Están comprendidos en esta exención los ingresos provenientes de la locación de espacios publicitarios (avisos, edictos, solicitadas, etc.).

6. Las representaciones diplomáticas y consulares de los países extranjeros acreditados ante el Gobierno de la República, dentro de las condiciones establecidas por la Ley Nacional N° 13238 –Exención de gravámenes a las representaciones diplomáticas y consulares extranjeras-.

7. Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente, con excepción de la actividad que puedan realizar en materia de seguros.

8. Los ingresos de los socios o accionistas de cooperativas de trabajo, provenientes de los servicios prestados en ellas. Esta exención no alcanza los ingresos provenientes de prestaciones o locaciones de obras o de servicios por cuenta de terceros, aun cuando dichos terceros sean socios o accionistas o tengan inversiones que no integran el capital societario.

9. Las operaciones realizadas por las asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia o de bien público, asistencia social, de educación o instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, fundaciones constituidas de acuerdo a la Ley Nacional N° 19836, instituciones religiosas y asociaciones obreras, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios.

10. Los ingresos derivados de los intereses de depósitos en cajas de ahorro y a plazo fijo. Esta exención rige únicamente para personas físicas y sucesiones indivisas.

11. Los establecimientos educacionales privados, incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocida como tales por las respectivas jurisdicciones.

12. Los vendedores ambulantes cuyos ingresos brutos mensuales no superen el equivalente a dos (2) veces el Salario Mínimo Vital y Móvil fijado por el Estado Nacional.

13. Los que realicen trabajos de artesanías, solos, con sus familiares o un ayudante, cuyos ingresos brutos mensuales no superen el equivalente a dos (2) veces el Salario Mínimo Vital y Móvil fijado por el Estado Nacional.

14. Los inválidos y personas mayores de sesenta y cinco (65) años cuyos ingresos brutos mensuales no superen el equivalente a dos (2) veces el Salario Mínimo Vital y Móvil fijado por el Estado Nacional.

15. Los profesionales universitarios con título de grado, no organizados bajo forma asociativa alguna, cuyos ingresos mensuales por el ejercicio de su profesión no superen la suma equivalente a siete (7) veces el Salario Mínimo Vital y Móvil fijado por el Estado Nacional.

16. La explotación de juegos de azar realizada por organismos oficiales de la Provincia como también la realizada por organismos estatales de otras jurisdicciones, a condición de reciprocidad.

17. Las sociedades cooperativas de trabajo.

18. La producción primaria de verduras y hortalizas, excepto frutilla, arándano y todas las restantes denominadas frutas finas, berries o frutos del bosque.

19. La industrialización y comercialización de Gas Licuado de petróleo (GLP) envasado en garrafas de diez (10) Kg. de capacidad, comprendidas en el marco de la Ley Nacional N° 26020.

20. Las actividades desarrolladas, dentro del territorio de la Provincia, por artistas, docentes conferencistas, talleristas y jurados que sean contratados por el Ministerio de Educación de la Provincia o el Ente Cultural de Tucumán, bajo la modalidad de locación de obra, para la realización de tareas inherentes a su saber.

21. La cesión de inmuebles, cuando fuese entre cónyuges y entre parientes en el primer grado de consanguinidad ascendente o descendente y en el segundo grado de consanguinidad para los colaterales, como así también cuando la cesión fuese entre los citados sujetos y sociedades, legal y regularmente constituidas, cuyo capital social pertenezca en su totalidad a los mismos y viceversa, o entre dichas sociedades en las condiciones indicadas. Esta exención opera únicamente cuando la cesión de inmuebles sea a título gratuito.

22. La cesión de inmuebles efectuada a título gratuito cuando el cesionario fuese el Estado Nacional, Provincial o Municipal, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.

23. La Sociedad Aguas del Tucumán Sociedad Anónima con Participación Estatal Mayoritaria (SAT SAPEM), por las actividades de captación, depuración y distribución de agua de fuentes subterráneas y superficiales, y por la de los servicios de depuración de aguas residuales, alcantarillado y cloacas.

1.3. Fuentes de las Exenciones

Así como la obligación tributaria solo puede surgir de la ley en sentido formal y material, también la exención solo puede provenir de la ley, porque solo una norma posterior y de rango igual o superior podrá neutralizar el efecto general de la ley que establece el tributo.

Siendo esta, la ley impositiva de orden local, se debe analizar si una ley nacional puede otorgar exenciones validas que de tal modo las neutralicen. La respuesta de la jurisprudencia es predominantemente afirmativa, con fundamento en la Constitución Nacional la cual otorga atribución al congreso para favorecer el logro de ciertos fines concediendo privilegios temporales y recompensa de estímulo, lo que se ha traducido, entre otras medidas, en exenciones de tributo provinciales (o municipales, dispuesto por ley nacional).

Pero esa potestad del congreso para disponer exenciones de impuestos locales no es amplia o incondicionada, sino que, al contrario, debe ser respetuosa del sistema federal, que exige que las provincias cuenten con recursos suficientes para atender sus necesidades propias, por lo que se exige que guarde razonable y discreta relación de necesidad causal con finalidad nacional perseguida. Dado que la exención es una típica herramienta de la política fiscal, su manejo es de resorte propio de cada fisco. Lo que no impide, naturalmente, sino que más aun, lo aconseja y en particular en los estados federales, que esas políticas fiscales no sean antagónicas o contrapuestas, sino que respondan a lineamientos generales.

1.4. Criterios de Interpretación

Conforme se desprende de lo que queda dicho, la exención debe ser interpretada con criterio de tipicidad asimilable al que rige la inteligencia del hecho imponible. Así como no se puede extender por analogía los alcances de este, tampoco se puede hacer lo propio con los beneficios de la exención.

Se ha solido sostener que tratándose de una liberalidad que otorga el legislador, restringiendo el campo de amplitud que al tributo le imponen los principios constitucionales de generalidad e igualdad contenidos en la Constitución Nacional, las exención deben ser interpretadas restrictivamente, es decir, de manera de reducir lo más posible la limitación de la pretensión tributaria fiscal que ella impone.

Esta actitud interpretativa es objetada por la doctrina y la jurisprudencia, prevaleciendo el criterio de que la interpretación de las exenciones no debe ser restrictiva, sino estricta, buscándose el verdadero sentido y propósito de la norma, es decir, por un camino razonable y discreto, no aferrándose a la consideración desaprensiva de la mera literalidad ni prescindiendo de ella, sino aplicando un

criterio lógico y sistemático que permita el logro efectivo de los fines perseguido por el legislador.

2. Tributo Económico Municipal

La dirección de ingresos municipales constituye el principal motor de la recaudación impositiva para el municipio de San Miguel de Tucumán a través del control y el cobro de tributos y contribución.

Los tributos son ingresos públicos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuesta unilateralmente, exigida por la administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

2.1. Modificación del PACIS/TACIS a TEM

La ordenanza 229/77 fue la primera ordenanza fiscal reglamentaria para San Miguel de Tucumán y a partir de ahí se produjeron modificaciones sobre la misma. En el año 1992 se sancionó la ordenanza N°2018/92 dando lugar a la creación de la PACIS (Patente sobre las Actividades Comerciales, Industriales y/o Servicios), pero fue modificada en junio de 2001 por la denominación TACIS (Tasa por Servicios a la Actividad Comercial, Industrial y de Servicio).

La municipalidad de la capital se encontraba acosada por sentencias de inconstitucionalidad dictada contra la PACIS/TACIS por eso buscaban la sanción de un nuevo tributo amparado en la reforma constitucional de la provincia.

El 7 de noviembre de 2006 fue aprobada la ordenanza municipal 3809 modificando la ordenanza anterior y entro en vigencia el Tributo de Emergencia Municipal (TEM) y con ello se produjo la eliminación de la Tasa por Servicio a las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios.

Este nuevo impuesto tuvo en vigencia 3 años y el objeto de cobro seguía siendo el mismo. Es decir el TEM gravaba las ventas brutas generadas por la actividad comercial en general tal como la municipalidad lo hacía a través de la TACIS. A diferencia del cambio, es que al transformarse dicha tasa en un tributo (potestad con la que ahora cuenta los municipios tras la modificación de la carta magna provincial), los contribuyentes ya no podían realizar planteos judiciales por la inconstitucionalidad del cobro de la tasa aduciendo que no recibieron contraprestación alguna por parte del municipio.

Con dicha reforma se puede llegar a la conclusión de que los municipios pueden valerse tanto de impuestos como de tasas retributivas de servicios o de contribuciones especiales a los fines de generar sus recursos, más allá de aquellos otros que detallan la carta magna. Esta potestad se encuentra debidamente reglada por la ley 5.529 que, entre otras atribuciones del concejo deliberante, menciona la de fijar los impuestos las tasas y las contribuciones. Con esta reforma se incorporo como TITULO I al “TRIBUTO DE EMERGENCIA MUNICIPAL”, el que en su CAPITULO I, art.2: define el hecho imponible:

“para el cumplimiento de los fines propios del Municipio, consagrados en la Constitución de la Provincia, destinados a la salubridad, higiene, desarrollo de la economía, moralidad pública, asistencia social, condiciones ambientales y cualquier otro no retribuido por un titulo especial, que tienda al bien común y bienestar general de la población estarán sujetos al pago del tributo de emergencia establecido en el presente titulo, conforme a las alícuotas, importes fijos, índices y mínimos que establezca la ordenanza tarifaria, el ejercicio de actividad comercial, industrial, de

servicio, y cualquier otra a titulo oneroso, siempre que posean local/es establecido/s o fuente de renta en esta jurisdicción.

El 17 de diciembre de 2009 fue aprobada la ordenanza N° 4186 modificando la anterior y pone en vigencia el cambio de denominación del tributo a Tributo Económico Municipal (TEM) pero sin modificar la esencia del mismo⁷.

¿Existe habilitación legal para cobrar este impuesto por el municipio?

Conforme lo tiene dicho pacíficamente la jurisprudencia de la Corte, lo relevante a efecto de determinar la naturaleza de un impuesto no es el nomen iuris o calificación legislativa, sino su verdadera esencia jurídica, y de allí es que, consideramos que el TEM refiere a un impuesto similar, o, más aun, replicado del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos Provinciales, tal es el caso del planteo realizado por la empresa QUILMES SA donde la misma plantea la inconstitucionalidad del cobro del Tributo Económico Municipal por considerarlo análogo con el Impuesto a los Ingresos Público⁸. Afirmación que graficamos exponiendo los elementos fundamentales de ambos tributos a los fines de visualizar la aludida similitud.

| | TEM | IIBB |
|-----------------|---|---|
| Hecho Imponible | El ejercicio de actividad comercial, industrial, de servicio, y cualquier otra a titulo oneroso | El ejercicio habitual y a titulo oneroso del comercio, industria o profesión, negocio, locación de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a titulo oneroso. |

⁷Consultas a bases de información en Internet:

<http://www.lagaceta.com.ar/nota/357513/economia/tem-no-inconstitucional-segun-justicia.html>

⁸[TEMComentarioAFalloLosQuilmes.pdf](#)

| | | |
|----------------|---|--|
| Sujeto Pasivo | Persona física, sucesiones indivisas, las sociedades comerciales con o sin personería jurídica, y demás entes que realicen las actividades gravadas | Personas físicas, sucesiones indivisas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas. |
| Base Imponible | Monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el periodo fiscal. Se considera ingreso bruto la suma total devengada en cada periodo fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualquier otro pago en retribución de la actividad gravada. | Ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total en valores monetarios, en especie o en servicios, devengados en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida (...) |

Conforme se adelantó, de la comparación entre T.E.M. e Ingresos Brutos surge que nos encontramos más bien ante un caso de similitud y no de analogía, lo cual nos plantea el siguiente interrogante: resulta posible que esta doble imposición de Ingresos Brutos a la luz de la ley de Coparticipación.

Respondiendo este interrogante, creemos que en rigor de verdad, más que un problema de doble imposición, se trata sencillamente de imposibilidad Municipal

de gravar con el TEM, en tanto ello configuraría un nuevo Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos o una duplicación ilegal del mismo.

Las Provincias y los Municipios no pueden crear tributos análogos a los nacionales coparticipados, o sobre la materia imponible gravadas por los impuestos nacionales, con las únicas excepciones de, a) las tasas por servicios efectivamente prestados; b) los impuestos “provinciales” sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes...

Así las cosas, y haciendo una interpretación lógica-literal del art. 9 b) de la ley de coparticipación federal N° 23.548, surge que el Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos resulta una excepción a la prohibición de imponer tributos locales análogos a los nacionales coparticipados, como así también que esa excepción esta conferidas a las provincias exclusivamente, de lo cual se deriva que los municipios no están legitimados para recaudar un impuesto sobre los ingresos brutos ni cualquier otro tributo análogo, bajo cualquier denominación que el legislador pueda idear.

2.2. Analogía del T.E.M. con el Impuesto al Valor Agregado

Si bien dijimos a partir del análisis de los elementos constitutivos del T.E.M. que se trataría de una réplica del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos, ello no obsta a que pueda ser considerado también como análogo con el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), con la trascendencia de que si así resultase, el T.E.M. se constituiría en violatorio de la ley de coparticipación por resultar un impuesto análogo a un impuesto nacional de coparticipado, como lo es el I.V.A.

Nuevamente, la comparación:

| | TEM | IVA |
|-----------------|--|---|
| Hecho Imponible | El ejercicio de actividad comercial, industrial, de servicios, y cualquier otra a título oneroso. | a. La venta de cosas muebles situadas o colocadas en el país. b. Las obras locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el art. 3°. |
| Sujeto Pasivo | Persona física, sucesiones indivisas, las sociedades comerciales con o sin personería jurídica, y demás entes que realicen las actividades gravadas | a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio – accidentales (...) a) Presten servicios gravados. |
| Base Imponible | Monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el periodo fiscal. Se considera ingreso bruto la suma total devengada en cada periodo fiscal por la | El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza, sobre los cuales se aplicaran las |

| | | |
|--|---|--|
| | venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualesquiera otros pagos en retribución de la actividad gravada. | alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica. |
|--|---|--|

Cabe aclarar que cuando objetamos el T.E.M. por doble imposición por analogía con el I.V.A. no estamos frente a una cuestión de puro derecho, como lo sería en el supuesto de Ingresos Brutos, sino de hecho y prueba, toda vez que habría que demostrar que en el caso concreto se ha violado la ley de Coparticipación, en especial la prohibición de las Provincias y Municipios de establecer Impuestos locales análogos a los nacionales coparticipados.

En consecuencia, a efectos de invocar la inconstitucionalidad del T.E.M. por analogía con el I.V.A., habrá que demostrar en cada caso concreto que ambos impuestos gravan la misma materia imponible. Así, un sujeto exento en I.V.A. pero gravado en T.E.M. no podrá plantear la inconstitucionalidad por analogía por la inexistencia de interés tutelable.

Por lo demás, un problema interpretativo que se presenta es el de determinar el concepto de “analogía”, en tanto no fue explicitado en la ley, ni desarrollado de mare profunda por la doctrina, motivo por el cual traemos a nuestra ayuda el trabajo elaborado por el profesor Dino Jarach para el Consejo Federal de Inversiones en el año 1966:

“Se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones

sustancialmente coincidentes en los hechos imponibles de los impuestos nacionales o mas restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición.

2.3. Exenciones

Las exenciones deberán ser solicitadas por el beneficiario, salvo disposición expresa en particular o decisión fundada del Organismo Fiscal. Las exenciones son taxativas y deberán interpretarse en forma restrictiva. La disposición legal que la establezca especificará las condiciones para su otorgamiento, tributos que comprende y personas beneficiadas. Las exenciones que deben ser declaradas por tiempo determinado, regirán hasta la expiración del término en que se acuerdan, aunque la norma, que las contemple fuese antes derogada. En los demás casos tendrán carácter permanente mientras subsistan las disposiciones que las establezcan y los extremos tenidos en cuenta para su otorgamiento.

Art. 12.- a) Las exenciones se extinguen: 1) Por la derogación de la norma que la establece, salvo el caso del tercer párrafo del artículo 8°. 2) Por la expiración del término otorgado. 3) Por el fin de la existencia de las personas o entidades exentas. b) Las exenciones caducan: 1) Por la desaparición de las circunstancias que las legitiman. 2) Por la caducidad del término otorgado para solicitar su renovación. 3) Por la comisión de defraudación fiscal por parte de quién la está gozando. En este supuesto la caducidad se producirá de pleno derecho el día mismo de la comisión de la defraudación o que esta comenzare, pese a que una resolución la determine posteriormente. 4) Por el incumplimiento reiterado a los deberes formales que el Organismo Fiscal exija a los sujetos exentos por este Código.

2.4. Estarán Exentos de este Tributo:

a) Los Organismos o Empresas pertenecientes al Estado Nacional, Provincial o Municipal excepto los que realicen operaciones comerciales, industriales, bancarias o de prestación de servicios a terceros a título oneroso.

b) Los establecimientos educacionales privados incorporados a planes de enseñanzas oficiales y reconocidas como tales por la autoridad competente, en tanto acrediten anualmente que la actividad se ejerce sin fines de lucro.

c) Las asociaciones, obras sociales, colegios profesionales, entidades o comisiones de fomento, asistencia social, deportiva, religiosa, científica, artística y cultural, de educación e instrucción reconocidas por autoridad competente y/o con personería jurídica conforme a la legislación vigente, que no persigan fines de lucro y los ingresos estén destinados exclusivamente a sus fines. En aquellos casos que se vendan bienes o presten servicios, los mismos deberán estar destinados exclusivamente a sus afiliados.

d) Las fundaciones constituidas de acuerdo con la legislación vigente siempre que los ingresos obtenidos estén destinados exclusivamente a sus fines.

e) Las sociedades cooperativas de trabajo.

f) Las entidades mutualistas constituidas de acuerdo con la legislación vigente, con excepción de las actividades de seguros, colocaciones financieras, préstamos de dinero o ayuda económica cualquiera sea el origen de los fondos.

g) Los planes de fomento del trabajo establecidos por leyes Nacionales, Provinciales y Municipales.

h) La explotación de juegos de azar realizados por organismos estatales de otras jurisdicciones a condición de reciprocidad. No corresponderá la exención prevista en este inciso a las personas de carácter privado que dentro del municipio se

dediquen a la venta y/o distribución de rifas, bonos, cupones, billetes o cualquier otro instrumento similar, salvo loterías oficiales que mediante sorteo otorguen derecho a premios o beneficios de cualquier naturaleza.

i) Las personas discapacitadas que desarrollen las actividades previstas en el artículo 131, que acrediten fehacientemente su incapacidad mediante documentación idónea expedida por autoridades competentes nacionales, provinciales o municipales. Corresponderá dicho beneficio siempre que la actividad sea ejercida directamente por el solicitante, sin empleados o dependientes y regirá desde la fecha en que se presentare la solicitud y mientras subsistan las condiciones por las que se otorgó.

j) Los profesionales universitarios que no estuvieren organizados bajo algunas de las formas societarias previstas en la Ley N° 19.550.

k) La edición, distribución y venta de libros, diarios, periódicos y revistas.

l) Toda producción de género pictórico, escultórico, musical y cualquier otra actividad artística siempre que no esté unida a una explotación comercial.

m) Los servicios de transmisión de televisión, música, de datos y de redes informáticas, por cables o similares por sistema de abonados.

n) Los servicios de radiodifusión y televisión abierta.

o) La venta al menudeo directamente al consumidor o la prestación de servicio en forma ambulante, sin clientela fija ni escritorio, local o depósito comercial establecido y que se ofrezca a viva voz.

p) Las cantinas, quioscos, confiterías, explotadas directamente por asociaciones gremiales, profesionales, deportivas, mutuales, cooperadoras escolares y estudiantiles, que gocen de personería jurídica y estén legalmente constituidas. No

corresponde la exención cuando estas explotaciones se efectúen a través de concesionarios. En estos casos a las instituciones les será aplicable el principio de solidaridad de los contribuyentes ante la falta de pago de los concesionarios.

q) Las actividades desarrolladas por quienes revistan la condición de inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

r) La industrialización y comercialización de gas licuado de petróleo envasado en garrafas de 10 Kg (diez kilogramos) de capacidad, comprendidas en el marco de la Ley Nacional N° 26.020.

s) Los ingresos provenientes de la locación de inmuebles en tanto se trate de 1 (una) unidad locativa destinada a vivienda, en los ingresos correspondiente al locador, siempre que este fuera una persona física o sucesión indivisa.

t) El Servicio Único de Transporte Público de Pasajeros en Automóvil, Excepto las Agencias del servicio del SUTRAPPA.

CONCLUSIÓN

A lo largo del presente trabajo se logró explicar, como objetivo principal, de qué manera los impuestos al consumo, Impuesto al Valor agregado, Impuesto sobre los Ingresos Brutos como así también el Tributo Económico Municipal, a nivel Nacional, Provincial y Municipal, respectivamente, inciden en los servicios prestados por los establecimiento de educación. Cuáles son los requerimientos que estableció el legislador para que las instituciones puedan gozar del beneficio de la exención, los aspectos esenciales, efectos económicos y el alcance de las mismas.

Además de esto se analizo distintas actividades o prestaciones, accesorias o complementaria, al servicio de educación, a las que se extiende los beneficios de la exención. El tratamiento y condiciones establecidas para cada una en cada normativa aplicable.

Por otro lado al realizar la comparación del impuesto sobre ingresos brutos con el tributo económico municipal, se analizo la existencia de una posible doble imposición por parte de la aplicación del tributo municipal, dado que este último tomaría como hecho imponible el mismo del impuesto sobre los ingresos brutos, los antecedentes, las distintas modificaciones, en cuanto a su denominación, sufridas por el TEM, como así también las demandas judiciales y fallos surgidos en base a esta cuestión.

Por último desarrollamos las condiciones que deben reunir los establecimientos de educación para la prestación del servicio, desde los recursos materiales y humanos hasta los deberes, responsabilidades, objetivos y fines que se deben de perseguir.

De esta manera podemos decir que los establecimientos de educación privados se encuentran beneficiados por el no pago del impuesto al valor agregado y el impuesto sobre ingresos brutos en tanto los mismos logren cumplir con los requerimientos establecidos por los distintos ordenamientos legales. Con respecto al tributo económico municipal la situación es diferente por cuanto para gozar de la exención la normativa exige, además de lo establecido para el IVA y el IIBB, demostrar la inexistencia de propósito de lucro, caso contrario el servicio estaría alcanzado por el tributo municipal. Esta última situación genera una verdadera inequidad respecto de un bien tanpreciado como lo es la educación. Por lo tanto nos parece oportuno señalar la conveniencia de que la Municipalidad de San Miguel de Tucumán promueva una modificación de la normativa que armonice con las de los otros niveles de gobierno.

INDICE BIBLIOGRAFICO

a) General:

KERN, Juan Ricardo, Impuesto al Valor Agregado, 3º Edición, Ediciones Errepar SA (Buenos Aires 2003)

FENOCHIETTO Ricardo. Impuesto al Valor Agregado, análisis económico técnico y jurídico, Ediciones la ley SA (Buenos Aires, 2001)

DIEZ, Humberto P., Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Errepar SA (Buenos Aires 1996)

MARCHEVSKY, Rubén A., Impuesto al Valor Agregado, análisis integral, Ediciones Errepar SA (Buenos Aires, 2006)

BULIT GOÑI, Enrique G. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2º Edición, Ediciones Depalma, (Buenos Aires 1997)

b) Especial:

Ley del Impuesto Al Valor Agregado N° 23.349

Código Tributario Provincial Ley N° 5121 y modificatorias. Consolidado por Ley N° 8240 texto consolidado por la Ley N° 8240 (BO9/2/10)

Ley Impositiva, Ley N° 8467 y sus modificatorias.

Código Tributario Municipal: Ordenanza 4.536

c) Otra Publicaciones:

<http://www.apucp.org/wp-content/uploads/2014/12/Sanchez-UNT-Municipios.pdf>

<http://www.politicanecochea.com.ar/content/opini%C3%B3n-inconstitucionalidad-de-la-tasa-por-servicios-rurales-tasa-la-hect%C3%A1rea#.WbQyivMjHMx>

<http://eco.unne.edu.ar/finanzas/jornadas/Nea/trabajos/trab-g.pdf>

<http://www.federalismofiscal.com/wp-content/uploads/2011/06/SMTucuman-inconstitucionalidad-Sanz-2011.pdf>

<http://www.federalismofiscal.com/wp-content/uploads/2011/08/Territorialidad-tasa-municipal.pdf>
<http://190.136.36.187/descargas/archivos/ctm2010.pdf>

INDICE

| | |
|---|---------------|
| PRÓLOGO | - 2 - |
| CAPITULO I..... | - 4 - |
| Reglamentación de los Establecimientos de Educación Privados | - 4 - |
| 1. Introducción | - 4 - |
| 2. Los Establecimientos Privados de Enseñanza Serán: | - 4 - |
| 2.1. Establecimientos Incorporados..... | - 5 - |
| 2.1.1. De Los Propietarios..... | - 5 - |
| 2.1.2. Del Trámite para la Incorporación de Establecimientos Privados | - 6 - |
| 2.1.3. Del Local Escolar, Mobiliario y Material Didáctico | - 9 - |
| 2.1.4. De la Inspección y Contralor | - 10 - |
| 2.1.5. De los Establecimientos con Aporte. Sus Categoría | - 12 - |
| 2.1.6. De la Solicitud del Aporte Estatal y su Concesión..... | - 14 - |
| 2.1.7. De la Caducidad del Aporte Estatal | - 15 - |
| 3. Reglamentación Para los Establecimientos Privados de Enseñanza de la Provincia | - 15 - |
| 3.1. Educación Inicial y Primaria Común | - 16 - |
| 3.2. Educación Especial | - 17 - |
| 3.3. Educación Post-Primaria..... | - 18 - |
| 4. Estructura de la Educación Formal del Sistema Educativo Provincial..... | - 19 - |
| 5. Fines y Objetivos de la Política Educativa | - 22 - |
| CAPITULO II | - 25 - |
| Régimen y Normativa de los Impuestos al Consumo..... | - 25 - |
| 1. Impuesto al Valor Agregado..... | - 25 - |
| 1.1. Introducción..... | - 25 - |
| 1.2. Hecho Imponible | - 29 - |
| 1.2.1. Venta De Cosas Muebles | - 29 - |
| 1.2.2. Obras, Locaciones y Prestaciones de Servicios Gravados | - 32 - |
| 1.3. Débito Fiscal..... | - 34 - |
| 1.4. Crédito Fiscal..... | - 35 - |
| 1.5. Base Imponible | - 37 - |
| 2. Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos..... | - 40 - |
| 2.1. Potestades Tributarias de las Provincias Según la CN | - 40 - |
| 2.2. Característica del Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos | - 40 - |
| 2.3. Hecho Imponible..... | - 41 - |
| 2.4. Objeto del Gravamen | - 41 - |
| 2.5. Sujetos..... | - 42 - |
| 2.6. Base Imponible | - 42 - |
| 2.7. Alícuotas | - 42 - |
| 3. TRIBUTOS ECONÓMICOS MUNICIPALES | - 43 - |

| | |
|---|---------------|
| 3.1. Normativa | - 43 - |
| 3.2. Características del TEM..... | - 44 - |
| 3.3. Hecho Imponible..... | - 45 - |
| 3.4. Sujetos..... | - 46 - |
| 3.5. Base Imponible | - 47 - |
| 3.6. Periodo Fiscal | - 48 - |
| 3.7. Órganos de la Administración Fiscal Funciones y Facultades..... | - 48 - |
| Capítulo III | - 51 - |
| Incidencia y Análisis del I.V.A. en los Servicios de Educación | - 51 - |
| 1. Introducción..... | - 51 - |
| 2. Aspectos Esenciales de la Exención | - 52 - |
| 3. Efecto Económico de las Exenciones | - 54 - |
| 4. Principio de Legalidad y las Exenciones | - 55 - |
| 5. Como Deben Interpretarse las Exenciones | - 56 - |
| 6. Operaciones Exentas Realizadas en Forma Conjunta con Servicios Gravadas | - 57 - |
| 7. Educación y Actividades Conexas | - 58 - |
| 7.1. La exención comprende:..... | - 58 - |
| 7.2. Análisis de la exención: | - 59 - |
| 7.3. Reconocimiento oficial | - 60 - |
| 8. Tratamiento Impositivo de Servicios Accesorios | - 60 - |
| 8.1. Alojamiento y Transporte | - 60 - |
| 8.2. Clases a Título Particular..... | - 60 - |
| 8.2.1. Fallo Invernizzi y Nora Alicia | - 62 - |
| 8.3. Guarderías, Jardines Maternales y Jardines de Infantes..... | - 66 - |
| 9. Casos de Aplicación Práctica: | - 69 - |
| CAPITULO IV | - 75 - |
| De los Impuestos a los Ingresos Brutos y del Tributo de Económico Municipal en los Servicios de Educación..... | - 75 - |
| 1. Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos | - 75 - |
| 1.1. Introducción..... | - 75 - |
| 1.5. Exenciones | - 76 - |
| 1.3. Fuentes de las Exenciones | - 80 - |
| 1.4. Criterios de Interpretación | - 81 - |
| 2. Tributo Económico Municipal..... | - 82 - |
| 2.1. Modificación del PACIS/TACIS a TEM | - 82 - |
| 2.2. Analogía del T.E.M. con el Impuesto al Valor Agregado..... | - 86 - |
| 2.3. Exenciones | - 89 - |
| 2.4. Estarán Exentos de este Tributo:..... | - 90 - |

| | |
|-----------------------------------|--------|
| <i>CONCLUSIÓN</i> | - 93 - |
| <i>INDICE BIBLIOGRAFICO</i> | - 95 - |
| <i>INDICE</i> | - 97 - |