

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, *12 de junio de 2012.*

Vistos los autos: "Vieites Piñeiro, José (TF 16.148-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 2246/2254), dejó sin efecto la resolución de la Dirección General Impositiva por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales febrero 1991 a abril de 1995 (ambos inclusive), con los intereses resarcitorios correspondientes y la actualización del mes de febrero de 1991 (fs. 2326/2327 vta.).

2°) Que para así decidir, la cámara consideró que el Liceo Cultural Británico -propiedad de la actora- se encuentra comprendido en la exención al mencionado tributo establecida por el apartado 3° del inc. j del art. 6° de la ley 23.349, en virtud de lo dispuesto por el segundo párrafo de ese apartado, que amplía la exención a las clases dadas a título particular, siempre que se dicten sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a ellos, y se dicten fuera y con independencia de los establecimientos educacionales a los que se refiere el primer párrafo de dicha norma.

Al respecto, el tribunal a quo señaló que no resulta controvertido que el idioma inglés es una materia incluida en los planes de enseñanza oficial, por lo cual -en su concepto-

para determinar el encuadramiento en la exención de los cursos de dicho idioma impartidos en el establecimiento de la actora, el examen debe ceñirse a los planes de estudio, pues a su juicio "no es relevante el nivel alcanzado por los cursos que se dictan, sino que el desarrollo responda a los planes de enseñanza oficial". En esa inteligencia, entendió que "no puede colegirse que la exención se limite a clases de apoyo a materias del plan oficial, como pretende la demandada" (fs. 2327) ya que, según su interpretación, la dispensa del tributo alcanza a todas las materias que se dicten con motivo de los planes de enseñanza oficial.

Sobre tal base concluyó que es la correspondencia de los planes de estudio del instituto del actor con los planes oficiales lo que hace procedente la exención, sin importar el mayor o menor nivel de excelencia alcanzado.

3°) Que contra tal sentencia la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 2330/2330 vta.) que fue concedido a fs. 2333, y resulta formalmente procedente, toda vez que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte y, el monto disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 2341/2354 vta. y su contestación por la actora a fs. 2357/2370.

4°) Que en los agravios presentados ante esta Corte la AFIP sostiene que la sentencia se aparta de la correcta in-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

terpretación de la norma que establece la exención pues ésta, a su entender, y tal como lo estableció esta Corte en el precedente "Alba Angélica Invernizzi" (Fallos: 329:5210), sólo exime del impuesto a las clases de apoyo o refuerzo escolar sobre cualquier materia incluida en los planes de enseñanza oficial y no a los institutos que organizan la currícula a través del dictado de cursos completos o carreras que prescindan o superen con creces las aludidas materias.

Aduce que la decisión del a quo, además de efectuar una indebida inteligencia de los alcances de la exención, se apoya en una arbitraria valoración de la prueba pues si bien realiza diversas consideraciones relativas a presuntas coincidencias entre los planes de estudio de los cursos impartidos por la actora y los de la enseñanza oficial prescindió por completo de los elementos que demostrarían —según el criterio del apelante— que en modo alguno aquéllos podrían revestir el carácter de "apoyo escolar", según lo señaló esta Corte en el citado precedente.

5°) Que como surge de lo expresado, en los presentes autos se discute si el servicio de enseñanza de cursos de idioma inglés, prestado por la actora, se encuentra comprendido en la exención prevista por el art. 6°, inc. j, ap. 3 de la ley de IVA, durante el período comprendido entre febrero de 1991 a abril de 1995. Cabe poner de relieve —como acertadamente lo señala el apelante— que esta Corte se ha pronunciado sobre tal cuestión —fijando la inteligencia y alcances de la mencionada

norma— en la causa “Alba Angélica Invernizzi” (Fallos: 329:5210).

6°) Que en el citado precedente se afirmó que la referida exención fue establecida para las clases dadas de modo especial o singular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial “siempre que el desarrollo de dichas clases se ajuste estrictamente a los mencionados planes oficiales”. Al respecto el Tribunal aclaró que no se trata de la enseñanza de cualquiera de las materias comprendidas en los planes de enseñanza oficial, en la medida en que se dicten con tal profundidad que superen con creces los contenidos de aquéllos y, por lo tanto, de alguna manera los incluya, sino de las clases “que 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” (considerando 5°, primer párrafo).

7°) Que en diversos párrafos de dicha sentencia, el Tribunal puso de relieve —en concordancia con el pasaje precedentemente transcripto— que la referida exención quedaba circunscripta a las clases impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en la primera parte de la norma y con independencia de ellos, que resulten de “apoyo” o “refuerzo” (confr. considerando 5°, párrafos segundo y tercero, y considerando 6°, párrafo segundo). Y, con tal comprensión, se resolvió en el citado precedente que se encontraban al margen de la exención las clases que no resultaron simplemente de “apoyo escolar” sino el desarrollo de un conjunto sistemático de estudios “cuya culminación supondría...un conocimiento muy superior al previsto



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

en los planes de enseñanza oficial de esa materia concreta, además de la obtención de un título específico, avalado por una universidad extranjera" (considerando 6°, último párrafo).

8°) Que surge claramente de lo expuesto que la inteligencia asignada a la norma exentiva por la sentencia apelada en el sub examine no se ajusta al criterio interpretativo desarrollado en el precedente citado. Al respecto basta señalar que en dicha sentencia se afirma "que no puede colegirse que la exención se limite a clases de apoyo a materias del plan oficial" (fs. 2327), en tanto, al decidir la causa "Invernizzi", esta Corte llegó a una conclusión diametralmente opuesta.

9°) Que, sin embargo, en el caso de autos ha quedado demostrado que los cursos que dicta el Liceo Cultural Británico se refieren a materias incluidas en los planes de enseñanza oficial -como lo es el idioma inglés- y que los contenidos de sus programas se adecuan a los existentes en los establecimientos incorporados a la enseñanza oficial. En efecto, a tal conclusión llegaron el Tribunal Fiscal (confr. fs. 2252/2253) y la cámara (fs. 2326/2327), sobre la base de la prueba de informes reunida en la presente causa y, en especial, en virtud del peritaje pedagógico que así lo determinó tras comparar el contenido de los cursos y la bibliografía empleada en dicho instituto y en una serie de establecimientos incorporados a la enseñanza oficial (fs. 1880/1906). Al respecto, en el memorial de agravios presentado ante esta Corte, la representación del organismo recaudador, pese a su insistencia en cuanto a que los cursos impartidos por la actora excederían la noción de "clases de apoyo", no for-

mula críticas que permitan apartarse de las referidas conclusiones, excepto en lo referente a los cursos impartidos para la preparación de exámenes de una universidad extranjera.

10) Que, en efecto, en el punto VII del peritaje pedagógico (fs. 1902/1903) se señala que el Liceo Cultural Británico ofrece tres cursos —*First Certificate, CAE y Proficiency*— denominados de la misma manera que los exámenes homónimos administrados por la Universidad de Cambridge (Inglaterra), en los que se inscribieron un total aproximado de 510 alumnos en el año 2000. Con abstracción de que quienes se inscribieron en esos cursos hayan finalmente rendido tales exámenes o no lo hayan hecho, lo cierto es que —como se señaló en el citado precedente “Invernizzi” (considerando 6°)— no puede afirmarse razonablemente, en lo que concierne a dichos cursos —en tanto suponen “un conocimiento muy superior al previsto en los planes de enseñanza oficial de esa materia”— que se esté ante el caso contemplado en la norma que establece la exención (confr., en el mismo sentido, voto del juez Petracchi en el citado precedente, considerando 3°). Ello es así pues se trata de cursos cuyo contenido está dirigido a obtener un título específico, distinto del ofrecido en la enseñanza oficial, y los beneficios procurados por los alumnos, exceden de los que podrían esperarse de las meras clases de apoyo escolar.

11) Que por otra parte, y sin perjuicio de lo expuesto en el considerando que antecede, resulta pertinente señalar que la apelante tampoco ha brindado explicación alguna en el memorial de por qué razón mantiene su postura frente a la actora en cuanto a los períodos fiscales aquí discutidos (1991 a 1995)

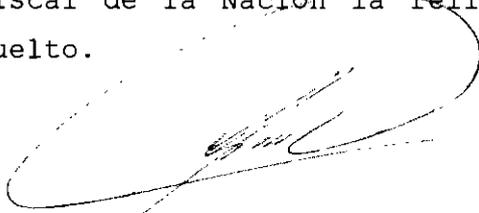
## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

y, en cambio, arribó a la conclusión contraria en relación a los periodos fiscales posteriores que fueron objeto de investigación (1995 a 2000), tal como resulta del texto de la resolución 271/01. En efecto, mediante ese acto el organismo fiscal hizo mérito de la respuesta dada a distintas medidas para mejor proveer, en el sentido de que **"...Los contenidos enseñados por el LICEO CULTURAL BRITÁNICO en sus institutos no incorporados a la Enseñanza Oficial responden al desarrollo de la materia Inglés dentro de los planes de estudios oficiales..."**, y tras concluir que el servicio de enseñanza brindado por la actora en las fechas investigadas se hallaba exento del tributo, dispuso clausurar el sumario iniciado (ver fs. 2047/2071, en especial, fs. 2062 y 2068).

12) Que, por lo tanto, cabe concluir que la distinta inteligencia asignada a la exención, en las circunstancias de la causa, sólo conduce a modificar el resultado del pleito en lo atinente a los cursos indicados en el considerando 10, respecto de los cuales resulta procedente la determinación realizada por el organismo recaudador. Del mismo modo, de conformidad con el criterio establecido en el precedente "Citibank" (Fallos: 323:1315, considerando 10), corresponde la aplicación de intereses resarcitorios sobre el impuesto que se confirma, pues en el sub examine no se presenta ningún supuesto excepcional -según fue definido en dicho precedente- que haga posible la dispensa de tales accesorios.

Por ello, se revoca la sentencia apelada con los alcances que resultan de lo expresado en la presente, manteniéndose la

determinación del impuesto únicamente con referencia a los cursos mencionados en el considerando 10, con los intereses resarcitorios correspondientes y la actualización al mes de febrero de 1991. Las costas de todas las instancias se imponen en el orden causado, en razón de la complejidad de las cuestiones planteadas y el modo en que se decide (arts. 68, segunda parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase, debiéndose practicar por ante el Tribunal Fiscal de la Nación la reliquidación que corresponda a lo resuelto.



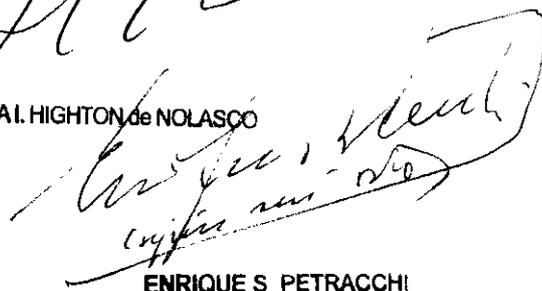
RICARDO LUIS LORENZETTI



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



JUAN CARLOS MAQUEDA



ENRIQUE S. PETRACCHI



Disidencia

E. RAUL ZAFFARONI

VO-11-



CARLOS S. FAYT

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-// -TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

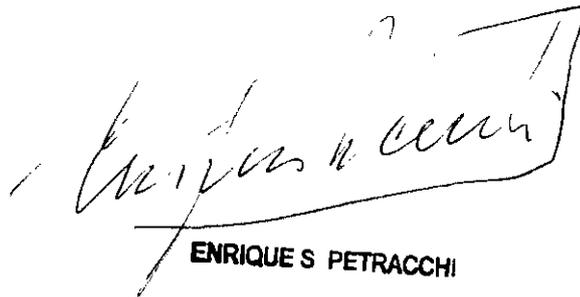
Considerando:

Que comparto los fundamentos y conclusiones del voto de la mayoría, al que remito a fin de evitar repeticiones innecesarias, con la salvedad de que en cuanto a las menciones del precedente "Invernizzi" registrado en Fallos: 329:5210, reitero el contenido de mi voto concurrente.

Asimismo, debo puntualizar que la demandada no ha invocado circunstancias como las que ponderé en aquel precedente, tendientes a demostrar que los planes de estudios de los cursos regulares que ofrece la actora no se ajustan al modelo sistemático de la enseñanza oficial, por diferir en el contenido de los distintos niveles de enseñanza, o bien, por contar con un mayor número de horas semanales de enseñanza que permitirían alcanzar un nivel superior de conocimientos y facilitarían el ingreso a profesorado o traductorado (ver considerando 3º, párrafo segundo, del voto citado).

Por ello, se revoca la sentencia apelada con los alcances que resultan de lo expresado en la presente, manteniéndose la determinación del impuesto únicamente con referencia a los cursos mencionados en el considerando 10 del voto de la mayoría, con los intereses resarcitorios correspondientes y la actualización al mes de febrero de 1991. Las costas de todas las instancias se imponen en el orden causado, en razón de la complejidad de las cuestiones planteadas y el modo en que se decide (arts.

68, segunda parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase, debiéndose practicar por ante el Tribunal Fiscal de la Nación la reliquidación que corresponda a lo resuelto.



ENRIQUE S PETRACCHI

DISI-//-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-//--DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

Que el infrascripto remite a los considerandos 1° a 4° del voto de la mayoría, que se dan por reproducidos en razón de brevedad.

5°) Que las cuestiones planteadas son sustancialmente análogas a las consideradas en la causa "Alba Angélica Invernizzi" (Fallos: 329:5210), disidencia del juez Zaffaroni, a la que corresponde remitirse, en lo pertinente, por motivos de brevedad.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.



**E. RAÚL ZAFFARONI**

Recuso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por el **Dr. Tulio Luciano Culini**, en calidad de letrado y apoderado.

Traslado contestado por **José C. Vieites Piñeiro**, representado por el **Dr. Miguel Ángel De Dios**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.