

Facultad de Derecho  
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

# Revista Jurídica de Buenos Aires

Derechos Humanos  
y Tributación

José O. Casás  
Coordinador



  
LexisNexis™  
Abeledo-Perrot

2001

## LOS TRIBUTOS Y EL DERECHO DE ENSEÑAR Y APRENDER

por ALBERTO TARSITANO \*

*"Ah! si supieran que el impuesto sobre herencias transversales fue el primer alimento que nutrió a la madre de su orgullosa e ingrata ciencia, cuyo leche los amamantó, ejerciendo y recibiendo grados universitarios y ganando fama de entendidos, y que cuando llegan a los bancos de los tribunales vuelven la espalda a la madre que los crió ganús, la Universidad!"*

Domingo F. Sarmiento

### I. PRELIMINAR

La cita del epígrafe posee un valor simbólico y un contenido real. Valor simbólico, porque nadie como Sarmiento defendió el derecho a la educación. Contenido real, porque en esa defensa, tampoco la materia tributaria le fue ajena, y la abordó con solvencia y documentación en un texto que sirve de fuente a este trabajo. Explicamos al lector —probablemente sorprendido por esta revelación— que en 1882 Sarmiento publicó las "Cien páginas, a propósito de opiniones legales sobre la facultad de imponer herencias transversales o las mandas en beneficio del alma"<sup>1</sup>. Fueron escritas a raíz de la declaración de inconstitucionalidad dada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación del impuesto sucesorio, en el precedente que más adelante se cita. Allí descarga su pluma vehemente para rebatir aquella declaración que afectaba el impuesto y su destino: el financiamiento del sistema educativo. La crítica desarrolla sus argumentos, bien edificados en los antecedentes patrios, en el derecho comparado y en el reparto del poder tributario entre la Nación y las provincias, aspecto este último que se describe con indudable acierto y de manera precursora a la polémica que una década más tarde mantendrían el ministro José A. Terry y el diputado por la provincia de Corrientes, Manuel F. Mantilla. La Corte Supre-

<sup>1</sup> BIEDMA, M., *Imprenta y litografía*, Buenos Aires, 1882.

<sup>2</sup> Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario. UBA.

ma, tiempo después, volvió sobre sus pasos y aunque Sarmiento no llegó a verlo, de manera premonitrice escribió para "esperar que alguno de los tres jueces que la apoyaron —la sentencia— variase de opinión, con audiencia de nuevos argumentos, cuando de nuevo el caso se presentase y es para esta eventualidad que me propongo redargüir hipotéticamente las opiniones". Desde la perspectiva temporal, el libro da testimonio de la naturaleza histórica de un impuesto y su engarce con la tradición argentina que le confiere contenido propio a las instituciones, aun a resguardo de cierta pureza dogmática. Le cabe a las "Cien páginas..." el indudable mérito de haber planteado a temprana edad el alcance, justificación y necesidad de los impuestos específicos para financiar la educación, que influyeron la materia hasta nuestros días.

## II. EL DERECHO DE ENSEÑAR Y APRENDER EN LA CONSTITUCIÓN. GRATUIDAD VS. ARANCELAMIENTO EN LA UNIVERSIDAD ESTATAL.

El molde constitucional argentino ha fundido la educación como un bien público de *responsabilidad de la Nación y las provincias* dentro de los valores garantizados y promovidos por el Estado democrático y social de Derecho. Son bien conocidos los beneficios derivados del cumplimiento del *programa constitucional*, que le dieron a nuestro país un sesgo característico por la calidad de sus recursos humanos, educados en escuelas y universidades que garantizaban la igualdad de oportunidades, la integración social y la excelencia.

Hemos referido dos conceptos sensibles, que merecen, si no una explicación que excedería largamente nuestro tema, al menos sendas observaciones preliminares.

Mencionamos la responsabilidad de la Nación y de los gobiernos locales en la acción educativa, pero para que esto no sea una mera declaración de principios, es necesario poner en práctica un *federalismo fiscal de concertación efectivo* que asigne funciones y recursos. La descentralización de escuelas y universidades no puede desligarse de la provisión financiera básica para la provisión del servicio educativo estatal. Debe existir una correspondencia fiscal que obligue a adecuar la transferencia del gasto educativo con la transferencia de ingresos o la actualización de las facultades tributarias. Esta comprobación, sin embargo, no implica desatender la recomendación que se debe propender a que los gastos sean costeados por aquellos a quienes beneficia. En este orden, todavía, las provincias y los municipios tienen mucho por hacer.

¿Qué significa hablar del *programa constitucional*? Significa identificar la ideología de la Constitución, que se expresa en las normas y principios constitucionales que van delineando en el devenir histórico un modelo de Nación. Ellos configuran un cuerpo sistémico que integra y sintetiza los valores e intereses que cohabitan en su seno. Esta interacción, de normas y principios, encuentra su verdadera dimensión cuando se la alinea con los fines, los medios,

los impulsos, las intenciones, que actúan como ordenadores de la vida política, social y económica, y que sintetizan su objetivo en el Preámbulo como vocación permanente de "*afianzar la justicia*", "*promover el bienestar general*" y "*asegurar los beneficios de la libertad*". Es necesario, como recuerda Casás, "... aprehender el núcleo central del estatuto constitucional, que viene dado por los valores políticos en los cuales fundamentalmente se asienta, valores que pueden aparecer formulados expresamente en su texto, o bien estar implícitos en la filosofía que lo impregna"<sup>2</sup>. En definitiva, todo confluye en la Constitución, porque como bien sostiene Bulit Goñi en un excelente ensayo sobre el tema, "No hay un programa de la Constitución, la Constitución es el programa", porque el "programa" ha de entreverse en "...cada norma y el conjunto de todas ellas, engarzadas y potenciadas como autoproposición razonable de un pueblo que en un momento dado de su historia, recogiendo su experiencia y pensando en lo futuro se dio un orden para la convivencia y el progreso en libertad"<sup>3</sup>.

La Constitución Nacional garantiza en el art. 14 el derecho fundamental a la educación, plasmado en la libertad —para todos los habitantes de la Nación— "de enseñar y aprender" bajo el alcance amplio que a estos verbos les asignó la doctrina y la jurisprudencia. Desde la etapa fundacional, el art. 5º reconoció como umbral mínimo para la autonomía provincial el "asegurar la educación primaria".

La Ley Federal de Educación (ley 24.195) reguló el derecho constitucional de enseñar y aprender, con fijación de objetivos y el establecimiento de las normas referentes a la unidad y organización del sistema nacional de educación. Mucho antes, en 1884, la ley 1420 había establecido una legislación pionera en el mundo: la educación primaria "obligatoria, gratuita, gradual y dada conforme a los preceptos de la higiene".

El art. 75, inc. 18 de la Constitución de 1853 confería al Congreso la facultad de adoptar las medidas conducentes para el "progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria". La reforma constitucional de 1994 agregó el inc. 19, que le atribuye el poder de reglamentación del derecho consagrado en el art. 14, a través de la sanción de "... leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de

<sup>2</sup> CASÁS, José O., y otros. *Estudios de derecho constitucional tributario. En homenaje al profesor Dr. Juan Carlos Luque*. Depalma. Buenos Aires, 1994, p. 317.

<sup>3</sup> BULIT GOÑI, Enrique, y otros. "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en CASÁS, José O., y otros. *Estudios...* cit., p. 75.

la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales”.

La Constitución dice, ahora, “garantizar la gratuidad y equidad de la educación pública estatal”. Se encuentra aquí una reedición del texto original de 1853, que en la primitiva redacción del art. 5º le imponía a las provincias garantizar la “educación primaria gratuita”. En la Convención de 1860 se aconsejó dejar de lado el adjetivo “gratuita”, con un argumento que nos brinda un primer punto de conexión entre los impuestos y la educación. El dictamen, producido por la comisión examinadora que revisaba desde la Convención provincial de Buenos Aires el texto original, argumentaba de esta manera:

“Poner por condición a la difusión de la instrucción primaria, que ella ha de ser precisamente gratuita, es lo mismo que encerrar su difusión dentro de límites muy mezquinos, puesto que esa cláusula *importa tanto como prohibir a las provincias establecer contribuciones especiales para costearlas, o dar leyes para imponer a los pudientes la obligación de costear la de sus hijos*, y es por aquí por donde ataca el principio de la soberanía provincial, sin ventaja alguna para la comunidad; y por el contrario, con perjuicio evidente de la misma educación. Además de esto, la Comisión ha tenido presente que la instrucción primaria es en Buenos Aires donde ha recibido un verdadero impulso, colocándose a la vanguardia de toda América del Sur a este respecto, y que esto abona a favor de su legislación sobre la materia, debiendo principalmente sus mayores adelantos a las últimas leyes que han llamado al pueblo a concurrir a los gastos de la educación. Por lo tanto, la supresión de la palabra gratuita, además de ser el resultado de un principio, salva el porvenir de la educación y con ella las leyes que la impulsan, y que tienen la sanción del pueblo más competente en la materia: siendo por otra parte falso que pudiese existir una educación gratuita, desde que sus gastos se han de cubrir con el dinero de los contribuyentes que forma el tesoro público”.

La argumentación luce algo desteñida en el plano fiscal, porque parece evidente que la gratuidad estaba dirigida al educando, concepción que no impedía la aplicación de impuestos específicos para el financiamiento del sistema educativo. No lo entendieron así los convencionales de 1860, para quienes la gratuidad implicaba financiamiento con impuestos que ingresaban a rentas generales. El informe contiene otra afirmación, que ha venido a adquirir renovada vigencia a raíz de las propuestas actuales de arancelamiento universitario. En aquellos tiempos se entendió que mantener la palabra “gratuita” impedía el cobro de un arancel aun a quienes pudieran pagarlo. ¿Es sostenible esta interpretación bajo el texto actual, que garantiza “los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal”?

Existe un claro consenso sobre la gratuidad de la enseñanza básica y media brindada por el Estado, el que se transforma en un *disenso* apasionado cuan-

do se trata de fijar el alcance del principio a las universidades. La sociedad toda —porque no es tema reservado a unos pocos— ha expresado diferentes concepciones, muy enraizadas con principios políticos, filosóficos, éticos, sociales y jurídicos. La Constitución de 1994, lejos de superar el debate, lo ha profundizado. El núcleo de la controversia radica en determinar si la “gratuidad” es una noción esencial que no admite recortes de ninguna naturaleza o si, por el contrario, ella debe ser conjugada con la “equidad”, con el resultado de admitir que la gratuidad no es para todos, sino sólo para aquellos que no pueden pagar sus estudios.

La doctrina ha expresado los distintos puntos de vista sobre la cuestión. Es terminante, por ejemplo, Bidart Campos, quien sostiene “gratuidad es un imperativo indiscutible, y significa que la enseñanza estatal no puede arancelarse”<sup>4</sup>. En idéntico sentido, Ekmekdjian sostiene: “En síntesis, nuestra opinión coincide con el significado primero que se le dio al vocablo ‘equidad’: la educación será siempre gratuita y, en este caso, por equidad se debe entender una actitud asistencialista del Estado, para aquellos que requieran ayuda económica, para hacer efectiva la igualdad de oportunidades”<sup>5</sup>. También Quiroga Lavie, que fue diputado convencional, es contundente al afirmar “Queda pendiente el tema del arancelamiento, en cualquiera de los niveles, incluido el universitario. Para nosotros es absolutamente claro que la Constitución lo prohíbe, porque ése es el alcance del principio de gratuidad”. “...El principio de equidad no ha sido puesto para debilitar ni restringir el principio de gratuidad, sino para fortalecerlo”<sup>6</sup>.

Esta posición recibe un fuerte apoyo si se repasa el discurso del diputado constituyente Rodríguez, incluido en el *Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente* correspondiente al día 4 de agosto de 1994, quien al referirse al tema de la educación, expresó: “La prestación del servicio educativo por parte del Estado comporta inevitablemente el cumplimiento de un conjunto de principios que vamos a tratar de sintetizar. El primero es garantizar el acceso y la igualdad de oportunidades mediante la gratuidad. El segundo, garantizar la igualdad de posibilidades educativas a través del aseguramiento de los recursos necesarios para la prestación de un servicio de igual calidad a todos los concurrentes al sistema educativo oficial. El tercero, garantizar el principio de equidad, estableciendo políticas socioeducativas que eviten la discriminación económica y social en el acceso y permanencia en los distintos niveles del sistema

<sup>4</sup> BIDART CAMPOS, Germán. *Manual de la Constitución reformada*. Ediar, Buenos Aires, 1998, p. 45.

<sup>5</sup> EKMEKDJIAN, Miguel Á.. *Tratado de derecho constitucional*. Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 575.

<sup>6</sup> QUIROGA LAVIÉ, Humberto. *Constitución de la Nación Argentina comentada*. Zavalía, Buenos Aires, 1996, p. 426.

educativo...". "...La gratuidad y la equidad no son conceptos que puedan combinarse parcialmente. Para su aplicación en la práctica deben ser sumados uno al otro, son conceptos que no admiten contradicción entre ellos por su naturaleza de principios. De aquí y hacia adelante la gratuidad no será una mera técnica para alcanzar la igualdad de oportunidades, sino una técnica absolutamente insustituible. El principio de equidad, que se suma al de gratuidad, cumple una función que deriva de su significado: la justicia y consiste en una directiva, en aquellos casos en que la gratuidad no alcance por sí sola a garantizar la igualdad de oportunidades, se impone al Estado la carga de proveer a los habitantes de los medios suficientes para acceder a la educación gratuita"<sup>7</sup>.

La cita, aunque extensa, se justifica, porque hecha luz sobre el sentido que los convencionales pretendieron asignar al alcance de los principios de gratuidad y equidad.

La otra corriente de pensamiento considera que la "gratuidad" no es un valladar inexpugnable, y que precisamente su verdadera dimensión se alcanza cuando se la relaciona con el principio de equidad. En los debates de la Convención Nacional Constituyente, el señor convencional Bravo ya había advertido —anticipando la discusión que se suscitaba más tarde— que la incorporación simultánea de los principios de gratuidad y equidad podía abrir la puerta a un interpretación favorable al arancelamiento (*Diario de Sesiones*, p. 381).

Este temperamento ha sido el adoptado por la Ley de Educación Superior (Ley 24.521), que permite a las universidades financiarse a través del arancelamiento de los cursos de grado, bien que se impone la obligación de contar con un régimen de ayuda estudiantil para los alumnos carenciados. El dec. 499/1995, reglamentario de la citada ley, dispuso para cumplir tal propósito que "En los supuestos en que las Universidades Nacionales, haciendo uso de las facultades conferidas por el art. 59, inc. c), establezcan derechos o tasas por los estudios de grado, deberán necesariamente prever un régimen de exención para aquellos estudiantes que por su situación económica o la de su núcleo familiar no se encuentren en condiciones de afrontarlos sin serios sacrificios, de forma tal que se asegure que nadie se vea imposibilitado de iniciar, continuar o concluir sus estudios de grado universitario como consecuencia directa o indirecta de las contribuciones que se impongan".

Una documentada justificación de esta posición la brinda el fallo dictado por la Cámara Federal de Córdoba, sala B, Cuarta Circunscripción Judicial, el 18 de abril de 1996, en los autos "Estado nacional (Ministerio de Cultura y Educación de la Nación) formula observación a Estatutos de la Universidad nacional de Córdoba —art. 34, ley 24.521"<sup>8</sup>. Se discutía en la causa acerca de la le-

gítimidad de los estatutos de la Universidad de Córdoba, que habían establecido en el art. 82, "El ingreso, como así también el desarrollo posterior de la enseñanza serán completamente gratuitos". El Ministerio de Educación lo había impugnado por entender que dicho texto violaba el art. 75, inc. 19 de la CN, ya que al imponer la gratuidad absoluta de la enseñanza omitía considerar el principio de equidad previsto expresamente en la Constitución Nacional. En una sentencia enjundiosa, en la que se desarrolló el sentido de los principios de gratuidad y equidad, y su mutua interacción, el tribunal le dio la razón al Ministerio.

La gratuidad de la educación universitaria estatal es una materia rica en matices, abordable desde distintas perspectivas, en la que se conjugan valores e intereses diversos, como diversas son, en definitiva, las percepciones de la realidad por los grupos, sectores y partidos.

Vamos también nosotros a airear nuestro pensamiento. Una primera reflexión está destinada a señalar el inconveniente de fijar con estrictez el alcance de esta materia en la Constitución, porque ella depende mucho de los momentos y las circunstancias del devenir histórico. Lo que hoy (o parece) lo más justo, o lo mejor, o lo más eficaz, mañana quizá no lo sea. Tiene dicho la Corte Suprema (Fallos, 211:162):

"La realidad viviente de cada época perfecciona el espíritu remanente de las instituciones de cada país o descubre nuevos aspectos no contemplados con anterioridad, a cuya realidad no puede oponerse, en un plano de abstracción, el concepto medio de un período de tiempo en que la sociedad actuaba de manera distinta o no se enfrentaba a peligros de efectos catastróficos. La propia Constitución argentina, que por algo se ha conceptualizado como un instrumento político provisto de extrema flexibilidad para adaptarse a todos los tiempos y a todas las circunstancias futuras, no escapa a esa regla de ineludible hermenéutica constitucional, regla que no implica destruir las bases del orden interno preestablecido, sino por el contrario, defender la Constitución en el plano superior que abarca su perdurabilidad y la propia perdurabilidad del Estado argentino para cuyo pacífico gobierno ha sido instituida".

Según lo entendemos, las reflexiones sobre la gratuidad de la enseñanza deben, necesariamente, separarse, discerniendo las convicciones personales de la hermenéutica constitucional.

En el plano de nuestra convicción, nos parece que las garantías de gratuidad, equidad e igualdad de oportunidades para el acceso a la Universidad de-

los fundamentos del fallo, aunque con la siguiente advertencia: "La solución legal de establecer que quien puede pague y quien no puede no pague si posee aptitudes, es, en el terreno de los principios, comparable, justo y solidario. Tengo, en tanto, duda acerca de si no estamos frente a una suma de principios, en apariencia impecables, pero que la realidad y sus deformaciones terminen por consagrar injusticias".

<sup>7</sup> ERMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado...*, cit., p. 572.

<sup>8</sup> ED. 168-389, con nota de David Andrés Halperín, quien en términos generales comparte

berían interactuar e implicarse, con lo cual el principio de que "quien pueda pagar" no sólo no es objetable en el plano abstracto, sino también deseable a la luz de los postulados del moderno Estado democrático de Derecho como justicia y solidaridad social. Es la tendencia predominante en los países con sistemas educativos más avanzados y la que dominó buena parte de la escena argentina durante el siglo XX<sup>9</sup>. Sentado ello, el punto de partida debería ser *garantizar sin restricciones* el acceso y mantenimiento de la carrera universitaria a quienes no pueden costearla, sin exigir otro requisito que sus aptitudes intelectuales. El orden es importante, porque la regla —el principio— debería ser, entonces, la *gratuidad general* menos para aquellos que revelen objetivamente la existencia de capacidad económica para pagar sus estudios. Nos detenemos un instante en esta observación, porque aun cuando se compartan los fundamentos del arancelamiento universitario, desde la teoría o desde la norma es habitual que la propuesta se formalice como regla general, provocando una especie de "inversión de la carga de la prueba" sobre la imposibilidad del alumno de pagar sus estudios. Desde que ello implica tanto como negar la gratuidad como principio, no es una cuestión menor reiterar que el orden debe ser el inverso, lo cual es indispensable si esta visión pretende ser conciliada con la Constitución Nacional.

Pero aun con estas precisiones, que propiciarían un arancelamiento "restringido" (por lo menos en la Argentina actual, en que los pobres son muchos más que los medianamente pudientes), dejamos el plano de las opiniones para entrar en el plano normativo y preguntarnos: ¿Admite la Constitución esta interpretación? Creemos que no, porque lo que nosotros pensamos como la mejor solución parece no coincidir con lo que dice la Ley Fundamental. Antes bien, la letra y el espíritu —revelado por los convencionales— transmiten una directriz clara sobre la *obligatoriedad de que la educación estatal sea siempre gratuita en todos sus niveles*.

Mirada la cuestión desde la sustancia del *programa constitucional*, esta comprobación resulta consistente con la consideración de la educación como valor social, en cuyo contexto, el beneficio individual del educando es un producto secundario. Y ello confiere fundamento a que el servicio educativo, como función esencial del Estado, se financie —dentro de los recursos tributarios— *exclusivamente con impuestos*. Lo dicho alcanza para advertir las in-

<sup>9</sup> Fuera del análisis jurídico, nos preguntamos hasta dónde las historias personales influyen, a veces inconscientemente, en las visiones de un problema. Quien esto escribe estudió en la Universidad pública y gratuita de los años setenta. Pero es bueno recordar que esto no siempre fue así. Mi padre, el médico Ricardo Tarsitano, estudiante durante los años 40 en la Universidad de Buenos Aires, solía contar que era habitual la necesidad de "enseñar las alianzas" —la de él y la de mi madre— para afrontar un examen final o la inscripción en una materia. Lo contamos como un testimonio más de una generación educada en la excelencia académica y en el sacrificio individual, que le devolvió al país sucesivas hornadas de profesionales distinguidos y movilidad social, a pesar de no gozar de la gratuidad universitaria.

fluencias que la prohibición constitucional proyecta sobre las alternativas de financiamiento. Se desprende como corolario, *la inconstitucionalidad del denominado "arancel" universitario* (en realidad es una "tasa" que retribuye un servicio público de asignación individual). No sólo el arancel entendido como "regla general", sino también la versión del "arancel restringido" que describimos precedentemente. De la misma manera resultaría inconstitucional, por ejemplo, un gravamen adicional al impuesto a las ganancias pagado por los padres con hijos en la Universidad, o por los mismos estudiantes si fueran mayores de edad y obtuvieran rentas gravadas. O un impuesto especial cobrado a los profesionales universitarios. En estas hipótesis se estaría burlando el principio de la gratuidad, porque el impuesto adicional en realidad encubriría a una tasa. También sería inconstitucional cualquier sistema de "reintegros" de costos universitarios impuestos al graduado, porque esto es sólo un mecanismo financiero de pago. En conclusión, bajo la Constitución Nacional, los recursos tributarios para financiar la Universidad se limitan a los impuestos con destino a rentas generales o a los impuestos con afectación específica sin vinculación del hecho imponible con el tránsito universitario.

### III. LOS IMPUESTOS PARA FINANCIAR LA EDUCACIÓN

#### 1. La asignación específica

El derecho positivo argentino demuestra una larga tradición en la creación de impuestos cuyo producido se asignaba específicamente a financiar la educación. Naturalmente, el enfoque jurídico sobre la legitimidad del impuesto se encuentra en un plano distinto al de la valoración sobre el criterio de oportunidad o acierto que tuvo el legislador al establecer la política legislativa, y desde las directrices constitucionales, nada impide, bajo las condiciones fijadas por la reforma de 1994, la asignación específica. Es legítima, entonces, la ligazón entre el producido del impuesto y su destino.

La literatura tributaria clásica, al abordar la tripartición de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones, enseña que lo recaudado por el pago de los impuestos se destina a financiar el gasto público indivisible. Empero, ello no impide que una parte del ingreso se afecte especialmente a cubrir una porción discriminada del gasto público general. En realidad, la conjunción entre "impuestos" y "gastos generales" no pasa de dar un orden a los recursos del Estado, disponiendo que los impuestos se destinen a cubrir las erogaciones en su conjunto, mientras que, por el contrario, las tasas y las contribuciones especiales aparecerán vinculadas a la actividad administrativa individualizada, recibida por el contribuyente. La legitimidad de los impuestos no se mide, pues, por su afectación al gasto, sino por la selección de un hecho imponible revelador de la capacidad contributiva que respete los principios y garantías constitucionales.

En el plano presupuestario, alguna objeción puede tener fundamento en el "principio de no afectación de recursos" toda vez que la afectación especial vulnera el principio de "unidad de caja" que impone una ordenada o mejor aplicación de recursos a gastos. De todos modos, la ley 24.156 consagra en el art. 23, precisamente como excepción al citado principio, los ingresos "que por leyes especiales tengan afectación específica". Superado todo obstáculo legal, la conveniencia o utilidad de la afectación se vincula más bien a la eficiencia de la política fiscal o presupuestaria antes que a su adscripción a un orden predefinido<sup>10</sup>.

Como constatación de que la asignación especial está legitimada por el derecho tributario, citamos a Becker: "El tributo es el objeto de la prestación jurídica. Una vez efectuada la prestación, la relación jurídica tributaria se extingue. Lo que sucede después con el bien que daba consistencia material al tributo, sucede en un momento posterior y en otra relación jurídica, esta última de naturaleza administrativa. La regla jurídica que disciplina el destino y la utilización del tributo es regla jurídica de naturaleza administrativa"<sup>11</sup>.

El art. 75, inc. 3º de la CN ha establecido la necesidad de contar con una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara para asignar y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables.

Cabe aclarar que hasta la citada reforma, para los impuestos coparticipados se aplicaba el art. 2º, inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (ley 23.548), el cual disponía que la afectación específica de gravámenes debía resolverse por el mecanismo de las leyes convenio, es decir, por ley nacional con más las adhesiones por ley de las provincias. A partir de la vigencia de la reforma constitucional, por disposición del nuevo inc. 3º), agregado al art. 75, se podrán establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. Tal como

<sup>10</sup> Aichabahian sostiene: "La regla de la unidad presupuestaria impone la condición de que los gastos del Estado sean atendidos indiscriminadamente con el conjunto de los fondos del erario público, o sea, el ingreso por un rubro cualquiera de recursos no debe ser afectado al funcionamiento de un servicio público dado o al mantenimiento de cierta repartición pública, sino que ha de destinarse al fondo común."

"La existencia de afectaciones especiales lesiona esa regla, aunque no la de la universalidad, porque el presupuesto seguirá conteniendo todos los gastos públicos, pero no se cumplirá la centralización de todos los ingresos en un solo fondo. A nuestro entender, se equivocan quienes, como lo hacía Tezanos Pinto, sostienen que la afectación de recursos especiales a gastos determinados atenta contra los principios de la universalidad y de la unidad del presupuesto. El único principio vulnerado es el de la unidad, vinculado a la regla de la unidad de caja en el servicio del tesoro".

<sup>11</sup> BECKER, *Teoría general del derecho tributario*, p. 261, cit. por ATALIBA, Gerardo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, p. 179.

concluye Bulit Goñi<sup>12</sup>: "Se ha facilitado el recaudo para disminuir la masa coparticipable, ya que aunque con una mayoría más exigente ahora al nivel nacional podrá hacerlo a su sola voluntad, sin necesidad de contar con la conformidad de las provincias".

De lo hasta aquí expuesto, se deduce que está implícito que la asignación específica de fondos coparticipables, aunque legítima, constituye un remedio delicado, como que hace a la afectación de los recursos públicos que marcan el equilibrio del sistema federal.

## 2. El impuesto sobre herencias y sucesiones testamentarias

El impuesto sobre el acervo hereditario fue una institución que se traslada del Reino de España al derecho colonial mediante la real Cédula de 1801. Sobrevive a los primeros gobiernos patrios que lo destinan a cubrir los gastos de las guerras de la independencia. En 1918, el Congreso, a propuesta del director supremo, lo asigna para la dotación de cátedras del Colegio San Carlos<sup>13</sup>, convertido en Universidad en 1821. Dice, Sarmiento:

"El impuesto quedará en adelante afecto al sostén de la educación pública, y si cesa totalmente más tarde de recibir su primitiva aplicación, quedará como nobilísima tradición provincial, de manera que cuando la Constitución Nacional impone el deber de asegurar la educación primaria, el instinto patrio y la

<sup>12</sup> "Algunas cuestiones tributarias en la reforma constitucional". *La Información*, 70-82.

<sup>13</sup> "Buenos Aires, 11/6/1818.

"Habiendo el Supremo Director pedido que se aplicara a la dotación de Cátedras del Colegio San Carlos, la parte tiene el Erario nacional sobre herencias transversales.

"El Soberano Congreso

"Considerando que aun cuando es necesario el aumento de las Cátedras, se trata de un establecimiento Municipal, y a favor del cual no debían gravarse sin limitación los fondos generales...

"Resolvió:

Acceder a la aplicación propuesta por el Supremo Director, limitándola a lo que se recaudase en la Provincia de Buenos Aires.

"He aquí pues la ley del Congreso soberano que autoriza a cada Provincia a emplear la parte de impuesto que se cobre sobre bienes ubicados en su jurisdicción, con tal que los emplee en la educación".

Buenos Aires, 13/8/1823

El señor secretario de Estado en el Departamento de Guerra en oficio de 6 del presente mes, nos dice de orden suprema lo siguiente:

"El Excmo. Señor Director ha acordado en esta fecha que los productos de la parte que tiene el Estado en las herencias y legados transversales, se apliquen para fondos con que deben ser dotados los maestros que han de presidir a los estudios del Colegio, antes llamado San Carlos, como VV.SS. lo han solicitado en su oficio de fecha de ayer, a que contesto de orden suprema, advirtiéndole que hoy mismo se libran las órdenes correspondientes a los juzgados para que pongan a disposición de VV.SS. dichos productos según fueren resultando. Dios guarde a VV.SS.". Buenos Aires, Gregorio Tagle, Estevan Agustín Guzeon, Señores del Tribunal de Cuentas.

mente por una especie de atavismo, restablecen el impuesto sobre las herencias transversales, que hoy toma tan de nuevo a nuestros nóveles jurisconsultos”<sup>14</sup>.

Se inaugura así una tradición legislativa que, a la vez que reconoce los impuestos sucesorios como recurso de naturaleza provincial, también vincula su producido a financiar el sistema educativo. Este temperamento se interrumpe durante la época de Rosas, pero vuelve a cobrar impulso con mayor vigor a partir de la Organización Nacional.

Sin embargo, estos impuestos deberían sortear, todavía, la prueba de su legitimidad a la luz del Código Civil sobreviviente, dictado por el Congreso como derecho común para todo el territorio nacional. Y los inicios no fueron auspiciosos. En efecto, en el caso que provocó el enojo —y la prosa— de Sarmiento (y que además lo tuvo como parte, por ejercer el cargo de Director General de Escuelas), la Corte Suprema declara la inconstitucionalidad de la ley de la provincia de Buenos Aires del 26 de septiembre de 1975, que había establecido un impuesto a las herencias. Fue así que en la *sucesión testamentaria de Da. Tomasa Vélez Sarsfield* (Fallos, 23:647), la mayoría formada por tres miembros de la Corte, declaró:

“...que cuando la ley de la provincia de Buenos Aires de fecha 26 de septiembre de 1875 dispone por el art. 62, inc. 3º, que la décima parte de toda herencia o legado por el hecho de ser dejado a extraños, sea destinada al fondo de las escuelas comunes, *crea por el hecho y bajo pretexto de una contribución o impuesto muy mal a propósito a favor del fisco provincial, un verdadero derecho sucesorio, una legítima forzosa que el Código Civil no había establecido, y que, por lo tanto, modifica y amplía sus disposiciones*”.

“Que esta modificación resulta más evidente todavía en el presente caso, porque tratándose de una sucesión testamentaria diferida únicamente por la voluntad de la testadora, esta voluntad viene a ser de hecho coartada por la ley provincial, al señalar a una décima parte de la herencia otro destino del que tuvo en vista la autora de la sucesión —fuera de que, dando dicha ley al director general de Escuelas una intervención necesaria en el juicio de división, impone a los interesados mayores, en todos los casos, el gravamen de la partición judicial, cuando por el Código Civil (art. 3462, División de la herencia) pueden a simple mayoría de personas hacerla extrajudicialmente”.

La situación se revierte a favor de la legitimidad constitucional del gravamen en “*Herederos testamentarios de Fidel Sala v. Provincia de Santa Fe*” (Fallos, 100:51), donde la Corte modifica el criterio anterior con los siguientes argumentos:

“Que el hecho de haberse cobrado a los actores el 10% de la herencia dejada por el causante de aquéllos, Fidel Sala, con arreglo a la ley de la provincia

de Santa Fe, de 23 de agosto de 1864, citada, no importa, en sí mismo, o por la naturaleza de las cosas, el reconocimiento de un derecho o título de heredero, a favor de dicha provincia, pues es sabido que la institución de heredero no se caracteriza por la circunstancia de que una persona reciba una parte determinada o alícuota de una sucesión por la voluntad del testador, de tal suerte que aun en el caso de que esa parte de que se trata hubiera sido establecida por el causante en su testamento a favor de la provincia de Santa Fe, no habría adquirido ésta, por ello, el carácter de heredera (art. 3499 del CCiv.).

“Que no hay razón alguna, en igualdad de condiciones para decidir lo contrario, cuando, en vez de ser la voluntad del testador, es la ley que llama a una persona, natural o jurídica, a recibir una parte determinada de una sucesión, como no habría para considerar que un impuesto de un tanto por ciento o por mil, sobre las utilidades de una sociedad civil y comercial, constituye al estado como socio o miembro de esa sociedad regida por los códigos respectivos”.

En la misma dirección, otro precedente se registra en la colección de Fallos, 101:425, en la sucesión *ab intestato* de Tomás Chas, por el juicio seguido por algunos de los herederos de éste, contra el Consejo Nacional de Educación, sobre inconstitucionalidad del impuesto creado por la ley 1420, de 8 de julio de 1884. Esta ley había creado el “*tesoro común de las escuelas*” y el “*fondo escolar permanente*” formado, entre otros recursos, con el producido de: (i) el cuarenta por ciento de la contribución directa de la Capital, territorios y colonias nacionales; (ii) el quince por ciento del impuesto de patentes de la Capital, territorios y colonias nacionales; (iii) el quince por ciento de las entradas y rentas municipales; (iv) los bienes que por falta de herederos correspondiesen al Fisco nacional en la Capital, colonias y territorios nacionales; (v) el cinco por ciento de toda sucesión entre colaterales, con excepción de hermanos; (vi) el diez por ciento de toda herencia o legado entre extraños, como de toda institución a favor del alma o de establecimientos religiosos, siempre que en los dos incisos anteriores, la sucesión exceda de mil pesos moneda nacional y sea abierta en la jurisdicción de Capital, territorios y colonias nacionales.

La Corte Suprema convalidó el impuesto creado por la ley 1420, diciendo: “Que el inc. 11, art. 14 de la ley de educación de 8 de julio de 1884, al atribuir al tesoro común de las escuelas el 5% de toda herencia o legado entre colaterales, con excepción de hermanos, no ha reconocido un derecho a título de heredero, pues la institución hereditaria no se determina por la circunstancia de que una persona reciba una parte determinada o alícuota de una herencia por la voluntad del testador y no hay razón para decir lo contrario, cuando es llamado a recibirla, en igualdad de condiciones, no por la voluntad del testador, sino por prescripción de la ley (art. 3499 del CCiv.)”.

Con posterioridad, una numerosa familia de fallos del Tribunal Superior admitieron la constitucionalidad general de los impuestos a las herencias en sus

<sup>14</sup> BIEDMA, M., *Imprenta...*, cit., p. 41.



distintas modalidades, en el doble sentido de consagrarlo como un impuesto local (Fallos, 115:111; 149:417; 153:46) y de admitir que no importa la institución de nuevo heredero ni somete la transmisión hereditaria a reglas diversas de las establecidas por el Código Civil (Fallos, 117:54; 156:58).

El impuesto creado por la ley 1420 se aplicaba en la Capital Federal y territorios nacionales. Fue derogado por la ley 4855, del 30 de septiembre de 1905, que lo reemplazó por el impuesto a las sucesiones. La ley 11.287 sobre impuesto a la transmisión gratuita de bienes mantuvo la afectación del impuesto al tesoro escolar. Hasta 1935, el presupuesto del Consejo Nacional de Educación estaba separado del presupuesto general. La ley 12.150 dispuso incorporar este último bajo el anexo "instrucción pública" y destinar el impuesto a rentas generales<sup>15</sup>. La última versión del impuesto a la transmisión gratuita de bienes la brindó, para el orden nacional, la ley 20.632, del 29 de diciembre de 1973 que no fijó la asignación específica para educación. El tributo fue finalmente derogado por la ley 21.282, del 2 de abril de 1976.

### 3. Impuesto para aprendizaje e impuesto para educación técnica

El 3 de junio de 1944, el Poder Ejecutivo dicta el dec. 14.538 por el cual se crea un impuesto a la nómina salarial de empresas industriales destinada a financiar el aprendizaje de menores. El gravamen es ratificado por la ley 12.921 ("*Ley del impuesto al aprendizaje*")<sup>16</sup>. La ley del gravamen encuentra su texto ordenado en 1959, quedando configurado el objeto del impuesto con una tasa del 1% que recaía sobre "el total de los sueldos, salarios y remuneraciones en general por servicios prestados, pagados al personal ocupado en los establecimientos industriales, y sin tener en cuenta la clase de trabajo que aquél realiza". También estaban sometidas al impuesto las empresas de cualquier otra índole que utilicen mano de obra para cuya capacitación existan o se creen escuelas o cursos sostenidos por la Comisión Nacional de Aprendizaje y Orientación Profesional, ente al que se destinaban los fondos. La ley incorporaba una figura de carácter promocional, destinada a fomentar la capacitación técnica para la ocupación de mano de obra calificada, consistente en una reducción al 0,2% cuando los contribuyentes organizaran cursos de educación técnica para menores de 18 años o cuando contribuyeran al sostenimiento de escuelas o cursos de dicha índole organizados por asociaciones o cámaras gremiales, siempre

que tales programas estuvieran aprobados por el Consejo Nacional de Educación Técnica.

En el año 1965 se produce una nueva versión ordenada del gravamen, el que pasa a denominarse "impuesto para educación técnica" (dec. 7184), pero mantiene idénticas características. Su producido se destina al Consejo Nacional de Educación Técnica. Se suceden distintos textos ordenados hasta que finalmente el gravamen *se deroga por ley 22.294* (BO, 6/10/1980).

Cierta vinculación con las leyes precedentes posee el régimen de sostenimiento de capacitación y otorgamiento de créditos fiscales consagrado por la ley 22.317 y sus modificatorias.

Los artículos de esta ley disponen:

*Art. 1º.* "Las personas de existencia visible o ideal que posean establecimientos industriales y ocupen más de 4 (cuatro) personas, excluidos el o los dueños, para cumplir funciones o desarrollar tareas comprendidas en el ciclo económico productivo total, podrán acceder al cómputo del crédito fiscal que establece la presente ley:

"1) Si contribuyen al sostenimiento de escuelas o cursos de educación técnica, de nivel básica o de las universidades nacionales o provinciales; o

"2) Si organizan cursos de dicha índole, propios o en colaboración con otras personas, o prestan asistencia financiera a los organizadores por asociaciones, instituciones o cámaras y asociaciones gremiales o profesionales debidamente constituidas o a escuelas técnicas dependientes de la Superintendencia Nacional de Enseñanza Privada, siempre que tales cursos o escuelas estén aprobadas por el Consejo Nacional de Educación Técnica.

"3) El monto del crédito fiscal —a menos que se trate de una Pyme— no podrá exceder el ocho por mil, de la suma total de los sueldos, salarios y remuneraciones en general por servicios prestados, abonados al personal ocupado en establecimientos industriales, comerciales, de servicios y de producción rural o minera, sin tener en cuenta la clase de trabajo que aquél realiza".

Para el cupo anual administrado, destinado a la capacitación efectuada por las micro, pequeñas y medianas empresas, cualquiera fuera el organismo administrador de dicho cupo, el monto de los certificados a que alude el art. 3º de la presente ley no podrá en ningún caso superar el ocho por ciento (8%) de la suma total de los sueldos y remuneraciones en general por servicios prestados, correspondientes a los últimos doce meses abonados al personal ocupado en los establecimientos empresariales y sin tener en cuenta la clase de trabajo que aquél realice.

El crédito fiscal se instrumenta mediante certificados especiales. El cupo anual de tales certificados será establecido anualmente en la Ley de Presupuesto.

El monto del crédito fiscal a que se refiere el art. 1º será administrado en partes iguales y de manera independiente por los ministerios de Cultura y Edu-

<sup>15</sup> Ver ATCHABAHIAN, Adolfo, cit., p. 160.

<sup>16</sup> DICHIARA, Sara M. C., profesora titular de la cátedra de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires durante la década de los años ochenta, escribió su tesis doctoral sobre *Solución fiscal para la capacitación de menores* (1968). En que se concentró en el análisis de este gravamen.

cación y de Trabajo y Seguridad Social y por la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa de la Presidencia de la Nación.

#### 4. Otros impuestos con asignación específica

Las recurrentes crisis económicas y las necesidades de financiamiento, nunca satisfechas, produjeron precedentes legislativos de otros impuestos nacionales con destino a la educación, además del gravamen provincial sobre las herencias.

En esta orientación, las manifestaciones de capacidad contributiva suitaria, viciosas o simplemente diferenciales respecto de otros sectores de la sociedad fueron el blanco elegido para la creación de impuestos específicos, que las más de las veces sólo sirvieron para atender demandas salariales. El síndrome de "Robin Hood" subyace en la base de justificación de este tipo de gravamen y puede aliviar una conciencia demasiado cargada de presión tributaria, aunque si se juzga la eficacia real de estas medidas pronto se advertirá que en un país con tantas carencias—en donde el déficit educativo representa sólo un aspecto de la crisis global del sector público— la enfermedad estructural del sistema educativo no se alivia con paños fríos que, por un rato, disminuyen la fiebre. Lamentablemente, la crisis argentina es económica antes que fiscal, y cualquier intento de reasignación implica un esfuerzo por administrar necesidades que merecen similar nivel de protección, y la verdad es que ninguna se satisface.

Quizás el mejor ejemplo de lo que se dice —y también el más cercano— haya sido el Fondo Nacional de Incentivo Docente, creado por la ley 25.053 (24/12/1998). El fondo se financiaba con un impuesto anual sobre los automotores, motocicletas, motos, embarcaciones y aeronaves y estaba destinado a financiar un aumento de las retribuciones al personal docente. El gravamen preveía una duración de cinco años, pero rigió sólo durante el año 1999 y fue derogado a partir del año 2000, por la ley 25.329 (31/12/1999), probablemente como consecuencia de la ola de críticas que despertó en la comunidad la utilización de un índice muy discreto de capacidad contributiva—autos, mayoritariamente— que, como tal, abarcaba masivamente a la población.

La ley 23.906 estableció un régimen de afectación específica de recursos, destinados al financiamiento adicional de la Finalidad Cultural y Educación, Ciencia y Técnica. Se afectó a dicha finalidad el producto total del impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, creado por la ley 23.905 (art. 7°), que sigue vigente. Por aquella ley, también se había afectado a la misma finalidad el impuesto sobre las ventas, compras, cambio o permuta de divisas (ley 18.526), gravamen hoy ya derogado.

La ley 20.453 creó un impuesto especial a la compra de entradas o derecho de acceso a casinos, salas de juego de azar e hipódromos con destino (50%) al

"Fondo Escolar Permanente" (ley 16.727)<sup>17</sup>. La creación de este impuesto tendía a compensar el déficit de dicho fondo, generado por la derogación del impuesto al juego (ley 20.049<sup>18</sup>) y del impuesto especial del 15% a las entradas cinematográficas (dec.-ley 8718/1957).

#### 5. Financiamiento de universidades nacionales

Ha sido tradicional en la Argentina, como en toda Latinoamérica y en la mayoría de los países europeos, que las universidades nacionales se financien con recursos gubernamentales, así como las privadas se sostienen de manera principal con la matrícula de sus alumnos. Se sostiene que existen tres modelos de financiamiento: el burocrático, el corporativo y el de mercado<sup>19</sup>. En el financiamiento burocrático son los gobiernos quienes deciden la cantidad de recursos disponibles para ser destinados a las universidades. En el financiamiento corporativo, que se advierte en muchas universidades americanas, los fondos se generan con el propio patrimonio de la universidad, que se ve enriquecido con aportes del sector privado. Por último, el financiamiento de mercado se vincula a la posibilidad de las universidades de obtener sus propios recursos, ya sea por el cobro de la matrícula o la venta de sus servicios. Con seguridad, estas formas no se presentan en la realidad en estado puro, y es deseable que exista una razonable proporción de todas en el financiamiento óptimo.

El régimen económico financiero de las universidades nacionales establecido por la leyes 23.151 y 23.569 preveía como fuente de financiamiento "las sumas que se asignen en el presupuesto general de la administración nacional, ya sea con cargo a rentas generales o con el producido de impuestos nacionales y otros recursos que se afecten especialmente". La orientación cambió con la sanción de la ley 24.521, cuyo art. 58 prevé: "corresponde al Estado nacional asegurar el aporte financiero para el sostenimiento de las instituciones universitarias nacionales que garantice su normal funcionamiento, desarrollo y cumplimiento de sus fines".

#### IV. PREVISIÓN CONSTITUCIONAL SOBRE FINANCIAMIENTO EDUCATIVO

La asignación constitucional de un porcentaje mínimo de los recursos para atender el sistema educativo nacional ha sido materia que ha despertado dispari-

<sup>17</sup> El Fondo Escolar Permanente, creado por la ley 16.727 (modif. por leyes 17.764, 18.157 y 22.203), se aplica exclusivamente a la atención de las necesidades de los edificios de los establecimientos educativos.

<sup>18</sup> Este impuesto se destinaba a la construcción y reparación de escuelas oficiales.

<sup>19</sup> SCHWARTZMAN, Simón, *Estado y mercado en el financiamiento de la educación superior. Notas para el debate*. Grupo de Estudios para el Desarrollo, Grade, Lima, 1993, ps. 75/92.

dad de opiniones. En el seno de la Convención Nacional Constituyente reunida en la ciudad de Paraná en 1994, se presentaron varios proyectos de modificación al texto constitucional de 1953, consagrando montos mínimos de inversión, que en general se fijaban en el 6% del producto bruto interno para educación y en el 2% para investigación científica y tecnológica<sup>30</sup>. Pero finalmente la garantía mínima del financiamiento educativo no fue incorporada al texto constitucional.

En el constitucionalismo provincial, en cambio, la tendencia ha sido la opuesta, ya que muchas de las cartas constitucionales determinan la asignación porcentual de los recursos públicos. A continuación se transcriben las disposiciones de las constituciones locales sobre el financiamiento educativo:

#### *Constitución de la Provincia de Buenos Aires*

*Art. 204.* "El presupuesto de gastos dispondrá los recursos necesarios para la prestación adecuada de los servicios educativos, constituyendo además en forma simultánea y específica, un Fondo Provincial de Educación".

#### *Constitución de la Provincia de Catamarca*

*Art. 274.* "El Estado Provincial asegura el presupuesto adecuado y necesario para la prestación del servicio educativo. Los recursos provendrán de fondos propios e incorporando aportes privados, comunitarios, sectoriales y de otras jurisdicciones o entidades".

#### *Constitución de la Provincia de Formosa*

*Art. 95.* "Los fondos para la educación y la cultura se constituyen en contribuciones y rentas propias de la Nación o de otras provincias, con donaciones y legados particulares; con aportes comunitarios y sectoriales; con las partidas asignadas por el presupuesto general de recursos y gastos de la provincia, de manera que se aseguren en forma permanente los recursos suficientes para su sostén, extensión y mejoramiento".

#### *Constitución de la Provincia de Jujuy*

*Art. 67, inc. 9º.* "La educación será atendida con recursos determinados por ley y los demás asignados anualmente en el presupuesto provincial, los que no podrán ser utilizados para otros fines".

<sup>30</sup> Ver proyectos presentados por los convencionales: expte. 459, Barcesat; expte. 706, Puiggrós y Sánchez (María); expte. 1225, La Rosa y otros; expte. 1226, La Rosa y otros; expte. 1397, Llano y otros; expte. 65, Quiroga Lavié; expte. 75, Llugdar y otros; expte. 76, Álvarez, Carlos A. y otros.

#### *Constitución de la Provincia de La Pampa*

*Art. 24, inc. b).* "Los recursos presupuestarios que requiera la prestación del servicio de educativo".

#### *Constitución de la Provincia de Mendoza*

"La ley determinará los recursos que se asignen para la formación del tanto por ciento con que debe concurrir la provincia, prefiriendo los de carácter más permanente".

#### *Constitución de la Provincia de San Juan*

*Art. 84.* "Se acordará un presupuesto que asegure el total desarrollo de los planes y de la política educativa, considerando las necesidades inmediatas, el crecimiento demográfico, las remuneraciones adecuadas, el constante mejoramiento de los servicios y la clasificación de los gastos, de acuerdo con los objetivos y las prioridades señaladas para cada nivel educativo".

#### *Constitución de la Provincia de Santa Fe*

*Art. 113.* "La Provincia destina recursos suficientes para el sostenimiento, difusión y mejoramiento de los establecimientos educativos del Estado".

#### *Constitución de la Provincia de Tucumán*

*Art. 123, inc. 3º.* "Se establecerán contribuciones y rentas propias de la educación común que aseguren en todo tiempo recursos suficientes para su sostén, difusión y mejoramiento. La Provincia garantizará la aplicación correcta de los recursos del Estado destinados para educación".

#### *Constitución de la Provincia del Chaco*

*Art. 83, inc. 1º.* "El treinta y tres por ciento, como mínimo, de los recursos que ingresen al Tesoro provincial por el régimen de coparticipación federal y tributarios propios".

#### *Constitución de la Provincia de Chubut*

*Art. 119.* "Se establecen contribuciones y rentas propias para la educación que aseguran recursos suficientes para su sostén, difusión y mejoramiento. En ningún caso la contribución del tesoro de la Provincia es inferior al veintitrés por ciento de los recursos fiscales.

"Se forma un fondo de edificación escolar constituido por el cinco por ciento del presupuesto educativo y los otros recursos que determina la ley. El fondo se deposita en una cuenta especial afectada a la adquisición de terrenos y construcción de edificios escolares".

#### *Constitución de la Provincia de Corrientes*

*Art. 174.* "En ningún caso la contribución del Tesoro de la provincia será inferior al 25% del total de los recursos fiscales".

#### *Constitución de la Provincia de Entre Ríos*

*Art. 210.* "El fondo de la educación común estará formado por el veintitrés por ciento, como mínimo, de las rentas generales de la provincia y con los demás recursos que se establezcan".

#### *Constitución de la Provincia de Misiones*

*Art. 45.* "La ley determinará las rentas propias de la educación de modo que asegure los recursos necesarios para su sostenimiento, difusión y mejoramiento. En ningún caso la contribución del tesoro de la provincia para el fomento de la educación pública será inferior al 20% del total de las rentas generales".

#### *Constitución de la Provincia del Neuquén*

*Art. 272.* "La enseñanza pública, su dirección y administración serán costeadas con las rentas propias de la administración escolar, con el treinta por ciento como mínimo de las rentas generales de la provincia y con los demás recursos que se establezcan. Las leyes referentes a recursos escolares serán permanentes y en ningún caso podrá rebajarse la asignación o presupuesto del año inmediato anterior".

#### *Constitución de la Provincia de Río Negro*

*Art. 64.* "El Estado asigna en la ley de presupuesto un fondo propio para educación no menor de un tercio de las rentas generales, sin perjuicio de los demás recursos que se le otorguen".

#### *Constitución de la Provincia de San Luis*

*Art. 78.* "Los fondos destinados a educación se forman con las partidas previstas en el presupuesto provincial asignadas a ese fin, los que no son infe-

riores al veintitrés por ciento de los recursos fiscales de la Provincia, adicionando los subsidios de la Nación, empréstitos, donaciones, herencias vacantes y los demás recursos que fije la ley.

"De ese fondo se destina al menos, el cinco por ciento a la formación de una reserva permanente para financiar la adquisición de terrenos, construcciones, refacciones y equipamientos o establecimientos educativos".

#### *Constitución de la Provincia de Santa Cruz*

*Art. 84.* "Fijase como fondo propio para el sostenimiento de la educación una suma no inferior al veinte por ciento de la renta fiscal de la Provincia, asegurándose a los docentes de todos los establecimientos idéntica remuneración de acuerdo al correspondiente escalafón".

#### *Constitución de la Provincia de Santiago del Estero*

*Art. 76.* "Los fondos destinados a la educación son considerados como un financiamiento privilegiado. Se forman con las partidas previstas en el presupuesto provincial que se asignen a ese fin, que no serán inferiores al treinta por ciento de los recursos fiscales. A ese monto deberán adicionarse los aportes de la Nación, las donaciones, herencias vacantes y demás recursos que fije la ley".

### V. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Todo lo que se ha dicho con anterioridad acerca de la naturaleza de la acción educativa y de la proyección de sus beneficios explica la exención de los servicios educativos que consagra la ley del IVA (t.o. en 1997 y sus modificaciones<sup>21</sup>). La exención se aplica con carácter subjetivo a los servicios onerosos prestados por entes estatales (art. 7º, inc. h), punto 1) y a los prestados, bajo ciertas condiciones, por el sector privado (art. 7º, inc. h), aps. 3 y 4).

Con referencia a los servicios educacionales privados, la exención comprende:

*Apartado 3.* "Los servicios prestados por establecimientos educativos privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de posgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos. La exención dispuesta en este

<sup>21</sup> Ver FENOCHETTO, Ricardo. *Impuesto al valor agregado*. La Ley, Buenos Aires, ps. 325 y ss.

punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos, y b) a las guarderías y jardines materno-infantiles”.

La ley ha seguido un criterio estricto para delimitar el alcance de la exención. De ahí que los únicos *servicios complementarios* que se eximen son los de transporte y alojamiento, siempre que se encuentren a cargo del mismo establecimiento.

Con esa orientación, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) declaró en el Dictamen 34/1994 que las exenciones del art. 7° se refieren exclusivamente a las locaciones y prestaciones de servicios incluidos en el punto 21, inc. e) del art. 3°, quedando por ende alcanzados con el tributo el resto de las actividades “tales como venta de uniformes escolares, librerías, etc.”.

Un caso interesante se planteó con la actividad realizada por un contribuyente, dentro del ámbito de un establecimiento de enseñanza, consistente en la provisión al alumnado de útiles y elementos escolares que hacían a su aprendizaje. El contribuyente entendía que se trataba de una actividad similar, en cuanto a su finalidad, a los servicios de provisión de alimentos y bebidas dirigida al personal y alumnado (no gravada), y reclamó la exención. Como era de esperar, la AFIP, mediante el Dictamen 90/1992 contestó que la ley no contemplaba la posibilidad de eximir la venta de útiles y elementos escolares, realizada en establecimientos de enseñanza reconocidos por el Estado y destinada a su personal y/o alumnado, aun cuando se vendieran a un precio menor que en comercios similares de libre acceso.

El alcance de los *planes de estudio* comprendidos en la exención motivó ciertas aclaraciones por parte de la AFIP.

Así, en la Instrucción General 94 (6/10/1993) se sostuvo:

“En razón de las dudas que ha suscitado la interpretación del art. 6°, inc. j), punto 3, 1er. párr., de la ley del impuesto al valor agregado, se pone en conocimiento de las dependencias que la exención dispuesta para los servicios a que esa norma se refiere, comprende a todas las materias que se dictan con motivo de los planes de enseñanza oficial, tanto sean programáticas como coprogramáticas y/o extraprogramáticas, cualquiera sea la forma en que se facturen tales servicios”.

Como puede advertirse, pues, los cursos o materias que los mencionados establecimientos dicten *fuera de los planes oficiales* reconocidos por las jurisdicciones respectivas, no gozarán de la citada exención. En este orden de ideas, a través de respuestas a consultas planteadas el 26 de junio de 1991, la AFIP sostuvo en relación con el dictado de clases de inglés y cursos de electrónica, radio, televisión, computación, secretariado comercial, dactilografía, mecáni-

ca automotriz y otros varios, que “independiente del nivel que puedan alcanzar los cursos dictados, en tanto no se cumpla el requisito legal de que el desarrollo de la materia responda a los planes de enseñanza oficial, la eximición de que trata no resulta procedente”. En los casos consultados, el contribuyente había alegado la existencia de un nivel superior en amplitud a los programas oficiales y, en otros casos, la introducción de modificaciones tendientes a lograr carreras de menor duración y mayor especificación técnica. Sin embargo, en una causa que versa sobre materia análoga, el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo un temperamento distinto al considerar que “no obsta a la exención prevista en el art. 7°, inc. h), ap. 3, de la ley 23.349 el hecho que la enseñanza privada impartida supere el contenido de los planes oficiales, ampliándolo o contemplándolo con el agregado de otros conocimientos” (“Loiacono Orieta, Haidé s/apelación”, sala B, 13/7/2000).

Siempre vinculada al contenido de los planes de estudio para calificar bajo la exención, en el Dictamen 76/1993 se trató la cuestión referida a la gravabilidad de las actividades extraprogramáticas desarrolladas por establecimientos educacionales privados. Allí se expusieron los siguientes fundamentos:

“En función de lo expresado por la Superintendencia Nacional de Enseñanza Privada, se colige que existen *dos tipos de actividades complementarias que responden a planes de enseñanza oficial* por ser de carácter obligatorio para el alumno y que tienden a profundizar el plan de estudio adoptado: las coprogramáticas, que requieren una tramitación previa ante el sector pedagógico, por estar incluidas en los respectivos certificados de estudio, y las actividades extraprogramáticas que no tienen ese reconocimiento, pero que al formar un todo con el plan de enseñanza programática, el mismo queda implícito”.

En consecuencia, se desprende que los servicios que se otorguen a través de actividades *coprogramáticas y/o extraprogramáticas* que reúnan las características mencionadas en el párrafo anterior, prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, estarán exentos del Impuesto al Valor Agregado.

Se agregó que del texto legal no surgía que el legislador haya establecido distingo alguno entre las materias que se dictan en dichos institutos educacionales en cuanto a su carácter de programáticas, extraprogramáticas o coprogramáticas, siempre y cuando los servicios prestados por los establecimientos pertinentes cumplan los requisitos exigidos por dicho precepto, sin importar tampoco la forma en que se facturen los mismos.

En línea con lo precedente, se declaró que en el caso de las *actividades de gimnasia y natación*, el tratamiento tributario dependerá de que constituyan materias comprendidas en los planes de enseñanza oficial (Dictamen 34/1994).

En el Dictamen 25/1997, la AFIP sostuvo que la ley del IVA exime a las *clases dadas a título particular* sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales privados incorporados a la enseñanza oficial. Es decir que los institutos o establecimientos no incorporados a los planes de enseñanza oficial se encuentran alcanzados por el IVA, excepto por las prestaciones que puedan quedar encuadradas en las clases a título particular sobre la materia citada. Antes, en el Dictamen 35/1994, había sostenido que los servicios educacionales brindados a título particular no necesariamente implicaban que sean brindados exclusivamente en forma personal y que por lo tanto la exención también alcanzaba a los sujetos que realicen este *servicio organizado en forma de empresa*.

La aplicación del IVA a los *jardines de infantes* fue materia controvertida<sup>22</sup>. La AFIP sostenía que el servicio educativo allí brindado se encontraría alcanzado por el IVA durante el período anterior a la incorporación al régimen oficial. La cuestión fue acertadamente resuelta por el Tribunal Fiscal de la Nación, quien señaló que el propósito plasmado en la norma exentiva no se computaba con una limitación como la pretendida por el fisco, la cual, por su carácter estrictamente formal, traducía un cercenamiento del beneficio extendido por el legislador. Se dijo que la norma exentiva no había querido diferenciar entre los "jardines de infantes" y "jardines materno-infantiles" pues la inclusión de los términos "guarderías" y "jardines materno-infantiles" no revela otro propósito que el de abarcar en su totalidad a la denominada "educación inicial" y a la etapa previa a ella ("Delphlan S.A s/recurso de apelación", sala C. 7/2/2001).

### 1. Servicios de enseñanza privada a discapacitados

Se encuentran exentos los servicios de enseñanza prestados a discapacitados por establecimientos privados reconocidos por las respectivas jurisdicciones a efectos del ejercicio de dicha actividad, así como los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores prestados directamente por los mismos, con medios propios o ajenos (art. 7º, inc. h), ap. 4 de la ley del IVA).

Otras exenciones vinculadas al servicio educativo son:

La ley contempla en el art. 7º, inc. a), la exención de "Libros, folletos e impresos similares, incluso en fascículos u hojas sueltas, que constituyan una obra completa o parte de una obra, en todos los casos cualquiera sea su soporte o el medio utilizado para su difusión".

<sup>22</sup> Sobre el tema, ver GÓMEZ, Teresa. "La problemática impositiva del IVA en los jardines de infantes" PET, 13/3/2001.

La liberación no comprende a los bienes gravados que se comercialicen conjunta o complementariamente con los bienes exentos, en tanto tengan un precio diferenciado de la venta o prestación principal y no constituyan un elemento sin el cual esta última no podría realizarse. La norma aclara que se entenderá que los referidos bienes tienen un precio diferenciado cuando posean un valor propio de comercialización, aun cuando el mismo integre el precio de las operaciones que complementan, incrementando los importes habituales de negociación de las mismas.

La AFIP se pronunció respecto del IVA aplicado a la *importación de papel destinado a la impresión de textos escolares*, afirmando que las importaciones de bienes, destinadas a etapas intermedias en el proceso de elaboración de bienes, no se encuentran amparados por la exención dispuesta en el inc. a) del art. 7º de la ley, ya que la misma sólo recae sobre la importación de las cosas muebles que expresamente enumera. A partir del 1º de enero de 2000, con motivo de la reforma introducida al art. 50 de la ley del IVA, parte de dicho crédito fiscal podrá aplicarse a la cancelación de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta y a sus respectivos anticipos (Dictamen 2/2001).

### 2. Comedores escolares

Dispone el art. 3º, inc. e) que no están alcanzados los servicios de comedor "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 inc. a) del art. 2º referidas a la incorporación de bienes muebles de propia producción".

Bajo este texto, un contribuyente planteó la incorporación a la exención de la *venta de "golosinas"*. La respuesta del Fisco fue negativa, precisando que la ley se refiere a prestaciones de servicios y no involucra en la exención a actividades en las cuales se realicen ventas de cosas muebles, como es el caso de los kioscos de golosinas (Dictamen 34/1994).

## VI. EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La vinculación entre el impuesto a las ganancias y los servicios educativos debe ser reconstruida a través de distintas normas que, incorporadas en el mismo texto o en leyes especiales, de manera directa o indirecta, se refieren a distintos aspectos del tema.

Un primer grupo de preceptos consagra la exención de las rentas obtenidas por las entidades educativas, sean estatales o privadas sin fines de lucro.

Al respecto, el art. 20 de la ley dispone que están exentos del gravamen:

"a) Las ganancias de los fiscos nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el art. 1º de la ley 22.016".

El texto es inexacto porque en lugar de "fiscos" debe decir "Estados"<sup>23</sup>, y dentro de estos últimos se incluyen los entes que brindan el servicio educativo. De todas formas, toda renta obtenida por el Estado se encuentra amparada en el concepto más amplio de "inmunidad fiscal", que lo coloca a resguardo del fisco. En otro orden, la ley 23.569 confiere a las universidades nacionales las mismas exenciones de que goza —en todos los gravámenes— el Estado nacional<sup>24</sup>.

"e) Las ganancias de las instituciones religiosas;

"f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científica, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyen directa o indirectamente, entre los socios".

Esta exención se superpone que la prevista por la ley 16.656, art. 3º, inc. d), que prevé la misma exención para entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación. Otra ley especial, la 14.613, exime del impuesto a las ganancias —y de todo otro tributo— a las entidades privadas conocidas como "cooperadoras escolares" que brindan apoyo a las escuelas.

Por su parte, bajo el título III de la ley del impuesto a las ganancias ("De las deducciones") se permite al contribuyente deducir:

*Donaciones* (art. 85, inc. c)), hasta el 5% de la ganancia neta del ejercicio, a instituciones sin fines de lucro cuyo objetivo principal sea:

— La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaría de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.

— La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación,

<sup>23</sup> RAYMONDI, Carlos - ATCHUBAIBAN, Adolfo. *El impuesto a las ganancias*. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 363.

<sup>24</sup> Un profundo y muy documentado estudio sobre las relaciones entre el sistema fiscal y las garantías constitucionales puede encontrarse en el relato argentino elaborado por Humberto Bertolaza, para las XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILAT), celebradas en Salvador-Bahía, en diciembre de 2000, y que trataron en el Tema I la materia "Derechos Humanos y Tributación".

como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

*Ayuda escolar y cultural* (art. 87, inc. g)), que son gastos que las empresas pueden deducir como deducción especial de la tercera categoría, cuando sean realizados a favor del personal.

En una disposición que puede entenderse como limitativa de la precedente, el art. 100 (incorporado por la ley 24.475, BO, 31/3/1995) dispone:

"Aclárase que los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios sociales y/o... gastos de educación del grupo familiar... sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Nacional Integrado de Jubilaciones y Pensiones o regímenes provinciales o municipales análogos.

"Exclúyese de las disposiciones del párrafo anterior al... otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida que los mismos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa".

Como puede advertirse, en materia de autorización de deducciones la ley ha sido bastante mezquina, en particular respecto de las personas físicas. En términos generales no se permite la deducción del gasto educativo del contribuyente y su grupo familiar a menos que se demuestre la vinculación con la fuente productora de renta. Dice, la ley: "No serán deducibles... los gastos personales de sustento del contribuyente y su familia, salvo lo dispuesto en los arts. 22 y 23" (art. 88, inc. a).

Esta concepción legal merece reparos, no sólo a la luz de la política legislativa, sino también desde la visión de las garantías individuales que amparan los derechos del ciudadano-contribuyente.

Rápidamente se advierte un desajuste entre la prohibición de deducción del gasto educativo y el principio de capacidad contributiva.

Antes que ahora hemos sostenido que este principio cumple el doble propósito de constituirse en (1) mandato moral de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico y político constitucional de contribuir a financiar el gasto público; (2) garantía operativa del derecho del contribuyente a obtener el reconocimiento legal de la "causa fuente" de los tributos, que el poder impositivo debe respetar como contenido material del hecho imponible<sup>25</sup>. Como garantía posee contenido propio que le confiere auto-

<sup>25</sup> TARSITANO, Alberto. "El principio de capacidad contributiva", en *Estudios de derecho*

norma para funcionar con independencia de otras garantías (como no confiscatoriedad o igualdad, por ejemplo), y en el contraste entre este contenido y la ley fiscal, opera como límite al poder tributario que lo rebase.

La ley del impuesto a las ganancias tiene la obligación de respetar esa capacidad contributiva, sobre la cual se aplica el gravamen. Pues bien, en ámbito de la capacidad económica no gravada, porque se supone destinada a la atención de necesidades esenciales, deberían computarse los costos de los servicios educativos del contribuyente y su grupo familiar. Esta observación no se enmienda con "mínimos no imposables" y "deducciones por cargas de familias" realmente irrisorias. De ahí la conclusión de que estos gastos (i) deberían integrar los mínimos no imposables o, al menos (ii) deberían poder ser deducidos del impuesto a las ganancias para que el Estado resigne, en un porcentaje, un ingreso derivado de una inversión no sólo individual sino social. Adicionalmente, en aquellos casos en que el acceso a determinado nivel educativo del contribuyente se vea impedido por el pago del impuesto a las ganancias—en tanto su pago no deje recursos disponibles para costear tales estudios—, el impuesto también violaría la garantía de enseñar y aprender consagrada por el art. 14 de la CN.

A título meramente indicativo, se enuncian aquellos gastos cuya no deducibilidad afectan el principio de capacidad contributiva y la ley, en tanto no los contemple, se vuelve inconstitucional.

— Intereses de créditos para financiar programas educativos del contribuyente o las personas a su cargo, que debieran ser reglamentados en lo referido a la naturaleza, extensión, y lugar de realización de los estudios.

— Gastos de matrícula de colegios y universidades, sin que sea óbice para la deducibilidad la existencia de instituciones públicas gratuitas que brinden una instrucción equivalente.

— Gastos de transporte y alojamiento escolar.

— Gastos en libros y útiles escolares.

Estas deducciones se podrían reglamentar con un criterio de razonabilidad, pero no se pueden impedir.

## VII. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Las leyes de impuestos sobre los ingresos brutos (gobierno autónomo de la Ciudad de Buenos Aires y provincias) eximen a los ingresos de los establecimientos educativos privados incorporados a los planes de enseñanza oficial reconocidos por las respectivas jurisdicciones.

## VIII. EPÍLOGO

Comenzamos nuestro trabajo con Sarmiento y vamos a terminarlo con Alberdi, con una cita que rescata el valor de nuestra querida Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, en cuyas aulas nos instruimos:

"Si la dirección del gasto público es un medio de reglar la educación, las arcas del Tesoro deberían abrirse con doble facilidad cada vez que se trate de pagar la enseñanza de artes y oficios, de lenguas vivas, de materias exactas, de conocimientos positivos para el pueblo, en lugar de gastar dinero en difundir la metafísica, que conviene más a las épocas de demolición que a las de creación y organización.

"Cátedras de historia argentina, escuelas de derecho nacional, en que la juventud tomara desde temprano la inteligencia, el amor y la admiración de las instituciones de la Confederación, serían objeto de uno de los gastos más juiciosos del presupuesto".