

## ¿Qué es una Institución de Enseñanza?

Su tratamiento tributario al amparo del Art. 69 de la Constitución – Notas a propósito de la sentencia del TCA No. 11/020, 3 de febrero 2020

El tratamiento tributario de las entidades educativas en Uruguay es uno de esos temas que han dado lugar a una jurisprudencia tan frondosa como zigzagueante por parte de nuestro Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“el TCA”).

El punto de partida está dado por la Constitución, que en su Art. 69 que establece que las “instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza, estarán exoneradas de impuestos”. La norma pareciera ser bastante clara. Sin embargo, pocas veces un texto tan escueto ha ambientado tantas discusiones; y pocas veces ha transcurrido tanto tiempo sin que ellas hayan podido superarse de manera definitiva. Así, se ha discutido largamente qué significa “instituciones”, qué significa “cultural” y qué debe entenderse por “impuestos” en el marco de esta norma constitucional, por citar algunos de los temas más transitados en la jurisprudencia del TCA.

Algunas de estas cuestiones fueron discutidas por el Tribunal en el caso que hoy nos convoca, en ocasión de resolver una acción de nulidad planteada por una empresa unipersonal que giraba bajo el rubro “escuela de conducción”.<sup>1</sup> El Banco de Previsión Social (“BPS”) había denegado al contribuyente la solicitud de exoneración de aportes patronales, ante lo cual el contribuyente promovió la correspondiente acción de nulidad.

En particular, el punto medular del litigio giró en torno al concepto de “institución educativa”: esto es, si debía entenderse que el contribuyente era o no una institución de enseñanza.

El TCA rechazó la demanda y terminó dando la razón al BPS, de cuyos argumentos se hizo eco. El Tribunal recordó en su sentencia que en el curso del procedimiento administrativo el BPS había solicitado al contribuyente la presentación de documentos varios: planilla de trabajo, descripción de infraestructura edilicia, lista de alumnos y de docentes, etc. Para atender la solicitud, la empresa unipersonal se había limitado a presentar una planilla de trabajo (de la cual no surgía empleado alguno), una lista de los alumnos, certificados del instructor y fotos de las localidades donde dicta las aulas teóricas.

El TCA entendió que esa documentación era insuficiente. Destacó que la documentación presentada no incluía ninguna propuesta educativa. Tampoco evidenciaba qué tipo de capacitación se ofrecía, cuál era su estructura organizativa, su método de enseñanza ni sus planes de estudio.

Todo lo cual llevó al TCA a concluir que el contribuyente no encuadraba en la noción de *institución educativa*, por cuanto no había logrado acreditar la existencia de una propuesta y de una estructura organizada para el cumplimiento de fines educativos, extremos estos que para el Tribunal resultaron decisivos al momento de resolver la cuestión. Tampoco había logrado demostrar -en opinión del TCA- que estuviéramos ante una *institución*, es decir, ante una organización con medios materiales y humanos para el cumplimiento de sus fines, con una estructura organizativa, y con bases metódicas.

Desde nuestro punto de vista, la sentencia debe singularizarse por los factores que tomó en cuenta a la hora de fallar los dos aspectos en discusión, a saber, si el sujeto pasivo ejercía una actividad de “enseñanza”, y si al hacerlo perfilaba la noción de “institución”.

---

<sup>1</sup> Sentencia del TCA No. 11/020, de fecha 3 de febrero de 2020, en RT No. 290, 2022, ps. 547s.

Tratándose de un sujeto pasivo dedicado a enseñar a conducir o a preparar para el correspondiente examen habilitante, el Tribunal debió indagar si el sujeto pasivo perfilaba o no esa actividad. Esto es, si la empresa unipersonal en cuestión enseñaba o no a conducir. Para su evaluación, el Tribunal consideró el número de funcionarios dependientes -no tenía ninguno-, su infraestructura edilicia, las listas de alumnos y de docentes, y la existencia o no de un plan educativo. Todo ello para concluir que no existía en la especie una propuesta educativa suficiente, y que no se había logrado demostrar cómo se practicaba la enseñanza en cuestión: esto es, qué tipo de capacitación se ofrecía, cuál era su estructura organizativa, su método de enseñanza ni sus planes de estudio

El Tribunal no puso en tela de juicio la efectiva prestación de los servicios de enseñanza. En cambio -y he aquí la singularidad de la sentencia-, el Tribunal dio un paso más para ingresar en el *cómo*: la propuesta educativa, la organización, el método de enseñanza y los planes de estudio.

Para nosotros, el mensaje de la sentencia es claro: *no basta con enseñar a conducir; hay que hacerlo con organización y con método*: hay que tener una propuesta y una organización, hay que tener un método de enseñanza y hay que tener un plan de estudios.

Este es seguramente el terreno más vidrioso del fallo. Porque si bien pudiera parecer comprensible la prueba de los extremos arriba mencionados, lo cierto es que la Constitución no los impone, al menos a texto expreso. Podría conjeturarse que esa exigencia estaría dada por la noción de *institución* que el Tribunal hace suya (de conformidad con las previsiones del Art. 2 del Decreto No. 166/008, del 27 Marzo 2008): *"entiéndese por institución a la organización colectiva que cuente con multiplicidad de medios materiales y humanos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, una estructura organizativa y bases metódicas o sistemáticas"*.<sup>2</sup>

Siendo así, sólo puede concluirse que, en la doctrina del Tribunal, para acceder a la exoneración tributaria es necesario que la enseñanza que se practique esté acompañada de una organización, de un método, de un sistema, de una planificación. Esto no significa que el sujeto pasivo en cuestión no hubiera podido calificar a esos efectos ni que, con carácter más general, un individuo dedicado a enseñar a conducir no pueda ampararse en los beneficios del Art. 69. Significa sí que para gozar de la exención constitucional deberá muñirse del conjunto de herramientas que el Tribunal reseña. En síntesis, deberá contar con un mínimo de organización.

Podría cuestionarse si la Constitución habilita al Tribunal a sentar ese nivel de exigencias. Nosotros nos inclinamos por una respuesta afirmativa. Si la Constitución reconoció la exoneración a las instituciones sin definir éstas últimas, no advertimos razones que -a la hora de aplicar la norma al caso concreto- pudieran inhibir al Tribunal de recoger la tesis que entienda que mejor satisface el espíritu del constituyente. Es más: no sólo que puede hacerlo, sino que deberá hacerlo ineludiblemente, pues de lo contrario mal podría fallar.

En suma, un pronunciamiento contundente del TCA que, confiamos, contribuya a consolidar lineamientos claros en una materia donde nuestra jurisprudencia ha tenido -creemos- marchas y contramarchas.

Jonás Bergstein  
Tamar Bergstein

Departamento Tributario

---

<sup>2</sup> Cit., p. 552.