

**TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LOS ESTUDIOS DE PROFESIONALES
CON ESPECIAL CONSIDERACIÓN INTRODUCTORIA DE LOS SINDICOS CONCURSALES ESTUDIOS A
(CAPITULOS 1 A 5)**

Raúl NISMAN

Síntesis: Las regulaciones reglamentarias con relación a estudios de profesionales con estructuras estables y permanentes no se condice con la realidad del ejercicio de la profesión en la especialidad de sindicatura concursal. La reducción de la retribución a los funcionarios que las reformas al cuerpo legal han introducido, provocaron el hacer perder interés por esta actividad especializada profesionalmente.

Palabras Claves: Sindicos. Honorarios. Cuestiones Impositivas. Sociedades de Profesionales.

Abstract: Regulatory regulations in relation to studies of professionals with stable and permanent structures are not consistent with the reality of the exercise of the profession in the specialty of bankruptcy syndication. The reduction of the remuneration to the officials that the reforms to the legal body have introduced, caused the loss of interest in this professionally specialized activity.

Key words: Syndics Fee. Impositive Issues Professional Societies

Sumario: Capítulos: **1)** Normativas de la Ley 24.522 – LCQ. **2)** Reglamentos de las Cámaras de Apelación. **3)** Situación Real de los Estudios. **4)** Los Registros en los Consejos Profesionales. **5)** Posturas de los Juzgados. **6)** Implicaciones Impositivas del encuadramiento como “Sociedades de Profesionales”. **7)** Normativas del Impuesto a la Ganancias. **8)** Posturas de AFIO sobre el Ejercicio Profesional. **9)** Jurisprudencia destaca. Comentario. **10)** Código Civil y Comercial. **11)** Anexo. Fallos citados en el punto 9).

1) Normativas de la Ley 24522 – LCQ:

La Ley 24.522, Ley de Concursos y Quiebras (LCQ) en su texto vigente a septiembre de 2017, con las modificaciones de las Leyes 24.760 (B.O.: 13/1/97), 25.113 (B.O.: 21/7/99), 25.563 (B.O.: 15/2/02), 25.589 (B.O.: 16/5/02), 26.086 (B.O.: 11/4/06), 26.684 (B.O.: 30/6/11) y 27.170 (B.O.: 8/9/15), en su artículo 253, dispone:

Art. 253 – Síndico. Designación. La designación del síndico se realiza según el siguiente procedimiento:

1. Podrán inscribirse para aspirar a actuar como síndicos concursales los contadores públicos, con una antigüedad mínima en la matrícula de cinco años; y estudios de contadores que cuenten entre sus miembros con mayoría de profesionales con un mínimo de cinco años de antigüedad en la matrícula. Los integrantes de los estudios al tiempo de la inscripción no pueden a su vez inscribirse como profesionales independientes. Se tomarán en cuenta los antecedentes profesionales y académicos, experiencia en el ejercicio de la sindicatura, y se otorgará preferencia a quienes posean títulos universitarios de especialización en sindicatura concursal, agrupando a los candidatos de acuerdo con todos estos antecedentes.

2. Cada 4 años la Cámara de Apelación correspondiente forma dos listas, la primera de ellas correspondiente a la categoría A, integrada por estudios, la segunda, categoría B, integrada

exclusivamente por profesionales; en conjunto deben contener una cantidad no inferior a quince síndicos por juzgado, con diez suplentes, los que pueden ser reinscriptos indefinidamente.

Para integrar las categorías se tendrán en cuenta los antecedentes y experiencia, otorgando prioridad a quienes acrediten haber cursado carreras universitarias de especialización de posgrado. Para integrar las categorías se tomarán en cuenta las pautas indicadas en el último párrafo del inciso anterior.

3. La Cámara puede prescindir de las categorías a que se refiere el inciso anterior, en los juzgados con competencia sobre territorio cuya población fuere inferior a doscientos mil (200.000) habitantes de acuerdo con el último censo de población y vivienda. También puede ampliar o reducir el número de síndicos titulares por juzgado.

4. Las designaciones a realizar dentro de los cuatro años referidos se efectúan por el juez, por sorteo, computándose separadamente los concursos preventivos y las quiebras.

5. El sorteo será público y se hará entre los integrantes de una de las listas, de acuerdo con la complejidad y magnitud del concurso de que se trate, clasificando los procesos en A y B. La decisión la adopta el juez en el auto de apertura del concurso o declaración de quiebra. La decisión es inapelable.

6. El designado sale de la lista hasta tanto hayan actuado todos los candidatos.

7. El síndico designado en un concurso preventivo actúa en la quiebra que se decrete como consecuencia de la frustración del concurso, pero no en la que se decrete como consecuencia del incumplimiento del acuerdo preventivo.

8. Los suplentes se incorporan a la lista de titulares cuando uno de éstos cesa en sus funciones.

9. Los suplentes actúan también durante las licencias. En este supuesto cesan cuando éstas concluyen.

Sindicatura plural: El juez puede designar más de un síndico cuando la requiera el volumen y complejidad del proceso, mediante resolución fundada que también contenga el régimen de coordinación de la sindicatura, igualmente podrá integrar pluralmente una sindicatura originariamente individual, incorporando síndicos de la misma u otra categoría, cuando por el conocimiento posterior relativo a la complejidad o magnitud del proceso, advirtiera que el mismo debía ser calificado en otra categoría de mayor complejidad.

2) Reglamentos de las Cámaras de Apelación:

Del texto legal transcripto, surge:

- La categoría de Síndicos A, está circunscripta a Estudios de profesionales, y
- Es facultad de la Cámara o Cámaras competentes la formación de las listas que la norma señala.

Cumplimentando lo dispuesto por la norma legal, las Cámaras han dictado reglamentos para registrar las inscripciones, evaluar antecedentes, y todos los aspectos que lleven a poder conformar las listas de síndicos y los sorteos.

En general estos reglamentos, en particular para los síndicos categoría A, han pretendido apuntar a configurar estos estudios de profesionales como una estructura estable y permanente.

3) Situación real de los Estudios de Síndicos:

La pretensiones reglamentarias señaladas en el punto anterior en lo que se refiere a estudios de profesionales con estructuras estables y permanentes no se condice con la realidad del ejercicio de la profesión en la especialidad de sindicatura concursal.

No es solamente que los casos no son numerosos.

Sin duda la reducción de la retribución a los funcionarios que las reformas al cuerpo legal han introducido, provocaron el hacer perder interés por esta actividad especializada profesionalmente.

Además de lo citado en el párrafo precedente, al haberse legislado con el parámetro monetario fijo a partir del cual corresponde reducción porcentual de los honorarios, ha provocado que la inflación actúe como un factor de reducción de las retribuciones, no solamente para los casos que inicialmente debieron considerarse de significativo volumen.

A la norma legal señalada se agrega este agravante que enfáticamente destaco: la costumbre de los juzgados de regular honorarios reducidos, y en muchos casos perforando el piso mínimo de las retribuciones que la ley fija. También es costumbre de los jueces descartar valuaciones reales y fundadas de los patrimonios que los síndicos dictaminan en los informes generales del artículo 39 de la LCQ. Estas valuaciones integran las magnitudes que sirven de base para regular los honorarios de los profesionales intervinientes en los procesos.

Terminan los síndicos apelando las regulaciones ante las Cámaras especializadas y aún ante las últimas instancias de cada jurisdicción, con muy magros resultados y varios años de espera.

Entonces, pocos casos. Y en los casos que toca actuar se retribuye malamente a los síndicos, con cobros igualmente reducidos y tardíos. No dá para exigir estudios estables y permanentes de sindicatura.

Los síndicos categoría A – estudios – en general, se integran con profesionales que trabajan individualmente en otra especialidad a la que dedican mayormente su tiempo y capacitación, y se agrupan solamente como estudios de síndicos para la inscripción en las listas y ejercer para los casos que les toquen, la sindicatura concursal.

Para poder destacar como repercute lo señalado en esta especialidad, destaco:

- La Universidad Nacional de Córdoba – Facultad de Ciencias Económicas – y la Universidad Nacional de Villa María – Facultad de Ciencias Económicas -, llevan varios años sin poder abrir la carrera de especialización en Sindicatura Concursal (ver punto 2 del artículo 253 de LCQ), por no haber podido cubrir el número mínimo de inscriptos.
- La jurisdicción 1 de la provincia de Córdoba (Córdoba Capital y ciudades cercanas), por segundo periodo consecutivo (de cuatro años cada uno) no ha cubierto el número mínimo de postulantes inscriptos.

Puede pensarse en una especialidad en extinción, o al menos de “no preferente elección”.

Compartimos lo que tan risueñamente – tan penoso como real - escribiera el Dr. Ariel Dasso: “Paga con manías y te asesorarán los monos”.

4) Los Registros en los Consejos Profesionales:

Las Cámaras han delegado en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, con respecto a los postulantes para el ejercicio de la sindicatura concursal, la recepción de la documentación y elaboración primaria de los listados.

En el caso de la Provincia de Córdoba, hubo de dictarse una resolución interpretativa y especial ante la realidad que se explicara en el punto anterior y por las consecuencias tributarias que se desencadenarían. Así quedó sustentada la excepción a cumplimentar los formales y severos requisitos que se deberían completar de tomarse a los estudios de sindicatura, como sociedades de profesionales.

La transcribo a continuación, por haber tenido activa participación en su elaboración y dictado, habiéndose logrado la comprensión y pleno entendimiento de las autoridades de la Institución en lo justo del planteo.

“RESOLUCIÓN Nº02/09 (t.o. 19.05.09) REGISTRO DE SOCIEDADES DE PROFESIONALES UNIVERSITARIOS (complementaria e interpretativa de la Res. 6/92)

VISTO:

Que en el transcurso del corriente año, las Cámaras de Apelaciones de la Provincia de Córdoba, deberán llamar a convocatoria para la conformación de las listas de Síndicos, según las previsiones de la Ley 24.522 – Concursos y Quiebras.

Que para la inscripción en la Categoría “A”, el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia, mediante Acuerdo Reglamentario nº 958 – Serie A – dispuso en su art. 4º que: “...Se entiende por “Estudio organizado profesionalmente para ello y en forma permanente, al Estudio de Contadores Públicos que se encuentra registrado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Córdoba conforme lo prevé la Resolución nº 6/92 del Registro de Sociedades de Profesionales Universitarios”.

La inquietud planteada por un grupo de profesionales sobre las dificultades que trae aparejada la aplicación, tal cual se encuentra vigente, de la Resolución nº 6/92 dictada por el H. Consejo; y

CONSIDERANDO:

Que es facultad-deber del H. Consejo Profesional, en los términos de la Ley 20488/73 y Decreto Provincial nº 1676-A-49, resolver sobre las consultas e inquietudes de sus matriculados, emitiendo las Resoluciones pertinentes.

Que de la lectura íntegra de la mencionada resolución, se desprende que la misma ha sido dictada, fundamentalmente, teniendo en cuenta la tarea de auditoría de los Estados Contables correspondiente a los distintos entes, y demás incumbencias profesionales que impliquen una actividad permanente y continuada.

Que la inscripción como postulante en la Categoría “A” (Estudios) en la sindicatura concursal, no asegura a los candidatos a integrar la lista definitiva que cada una de las Cámaras de Apelaciones conformará sobre la base del Acuerdo Reglamentario nº 958 – Serie A – del T.S.J. de la Provincia, según las prioridades y orden de mérito estatuido por el mismo.

Que, aun cuando el Estudio resulte designado para integrar la mencionada lista, ello tampoco hace inferir su participación en algún proceso concursal o falencial, dependiendo de su desinsaculación.

Que en su gran mayoría, los Estudios que se conforman para el desarrollo de la sindicatura concursal, limitan su actividad a dicha función; por lo cual su actuación profesional queda supeditada a los procesos en que fuere designado.

Que la AFIP mediante Resolución SD G.T.L.I. 38/08 del 20/10/2008 reconoce que en los honorarios profesionales regulados judicialmente a una sociedad de hecho de profesionales no requiere que la sociedad esté inscripta ya que se trata de rentas de cuarta categoría que deberán ser asignadas a cada integrante, salvo que la actividad profesional sea complementada con una explotación comercial, se utilice personal en relación de dependencia, se cuente con un sistema organizado y se cuente con capital invertido, asumiendo riesgo empresario.

Que los Tribunales, para los síndicos A, regulan los honorarios asignando en forma individual a cada miembro de la sindicatura atendiendo su diferente condición tributaria individual, sin tratarlos como un ente único;

Que el tiempo transcurrido desde la sanción de la Resolución 6/92 y las diferentes situaciones en cuanto a su aplicación, tornan necesario el dictado de la presente norma aclaratoria e interpretativa de la misma.

Que el ejercicio de la función de síndico es personal e indelegable, y también para los profesionales integrantes de Sindicatura tipo A

En tal sentido,

EL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE CORDOBA

RESUELVE:

Artículo 1º: Establecer que los Estudios que soliciten su constitución como tal, según las previsiones de la Resolución 6/92, para su inscripción como postulante de la Sindicatura Concursal, no les será exigible los incs. c) y d) del art. 2º de la citada resolución;

Artículo 2º: Establecer que los Estudios citados en el art. 1º de la presente, no deberán abonar mensualmente el valor correspondiente a una cuota de derecho por el ejercicio profesional, establecido en el art. 13º de la Res. 06/92; como así tampoco será de aplicación lo establecido en el art. 14º de dicha resolución.

Artículo 3º: Para la aplicación de la presente resolución, será requisito esencial, la presentación por parte de los integrantes del Estudio, de una nota con carácter de Declaración Jurada, mediante la cual informen a la Institución que la inscripción de la Asociación de Profesionales estará limitada a su participación en la convocatoria que a tal efecto, efectúen las Cámaras de Apelaciones correspondientes.

Artículo 4º: La presente resolución es complementaria e interpretativa de la Res. 6/92 "Registro de Sociedades de Profesionales Universitarios" de mayo de 1992.-

Artículo 5º: Regístrese, publíquese y archívese.

Córdoba, 26 de Febrero de 2009.

(t.o. 19.05.09). Cr. GUILLERMO F. WEISSBEIN (Secretario del CPCE de CORDOBA), Lic. Ec. JOSÉ I. SIMONELLA (Presidente del CPCE de CORDOBA)"

Resumiendo, en Córdoba, vía esta resolución interpretativa, se ha logrado que el Consejo exceptúe a los "estudios de contadores síndicos" de una estructura societaria contractual, permanente y estable.

En otras jurisdicciones, CABA entre ellas, la inscripción en el Registro de Sociedades Profesionales no se ha obviado. Y los juzgados, para regular los honorarios de la sindicatura A exigen CUIT única, configurando una organización estable y permanente, con una regulación de honorarios única y global.

5) Posturas de los Juzgados:

Tal como lo apuntara en el punto anterior, los juzgados suelen actuar según sea como estén registrados los estudios de sindicatura.

Así es que existen jurisdicciones, CABA entre ellas, en las cuales la inscripción en el Registro de Sociedades Profesionales no se ha obviado.

Entonces para la magra regulación de honorarios de la sindicatura que los juzgados realizan, requieren una CUIT única. Esto implica darle andamiaje formal y registral a la sociedad de profesionales como un contribuyente único y estructurado.

6) Implicancias Impositivas del encuadramiento como "Sociedades de Profesionales":

El Registro de sociedades de profesionales como organización permanente, la exigencia de CUIT única, tiene importantes y perjudiciales consecuencias tributarias al pretender los Fiscos que esta registración convierta a los estudios de profesionales (contadores síndicos para el análisis precedente) en una "actividad organizada empresarialmente para ejercer la profesión".

Este carácter de formal organización societaria es lo que posibilita la pretensión fiscal de que el impuesto a las Ganancias sea calculado a partir del monto global y único para todo el "grupo societario", tomando a los ingresos por lo devengado (regulado o convenido) y no por lo percibido (cobrado).

El declarar por lo devengado significa que al quedar firme la regulación de honorarios, estos integran el resultado social se hayan o no se hayan cobrado.

Y al darle el carácter de estructura societaria o configuración empresaria en la pretensión fiscal, los ingresos regulados o convenidos serán base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y además de la Contribución Municipal sobre Comercio, Industria y Servicios.

Por el contrario, si se mantiene que es ejercicio profesional individual pero trabajada en un conjunto que carece de organización estable, cada uno de los contadores liquidará su impuesto a las ganancias a partir de que los cobren, y en la situación tributaria que revista cada uno (monotributista o inscripto) y estarán exentos de Ingresos brutos y la contribución municipal.

7) Normativas del Impuesto a las Ganancias

- Ley de Impuesto a las Ganancias.

CAPITULO III: GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORIA. BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS Y CIERTOS AUXILIARES DE COMERCIO.

Art. 49 - Constituyen ganancias de la **tercera categoría**:

...Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

CAPITULO IV: GANANCIAS DE LA CUARTA CATEGORIA. RENTA DEL TRABAJO PERSONAL

Art. 79 - Constituyen ganancias de **cuarta categoría** las provenientes:

*...f) Del ejercicio de **profesiones liberales** u oficios y de funciones de albacea, **síndico**, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario.*

¿Cuales son los ingresos importantes?

Si hay preponderancia de **honorarios por sobre ventas** es cuarta categoría.

- Decreto N° 1344/98, reglamentario de la Ley de impuesto a las Ganancias

Art. 68 – *Determinación del resultado impositivo. Los sujetos comprendidos en el art. 69 de la ley, y las sociedades y empresas o explotaciones comprendidas en los incs. b) y c), y en el último párrafo de su art. 49, deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.*

A efectos de la determinación del resultado neto a que se refiere el párrafo anterior, tratándose de sociedades y empresas o explotaciones unipersonales que no lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial, se considerará que pertenecen a la sociedad, empresa o explotación todos los bienes que aparezcan incluidos en sus balances impositivos, partiendo del último que hayan presentado hasta el 11 de octubre de 1985, inclusive, en tanto no se hubieran enajenado antes del primer ejercicio iniciado con posterioridad a esa fecha.

*Quedan **excluidas** de las disposiciones de este artículo las sociedades y empresas o explotaciones a que se refiere el párrafo precedente, que desarrollen las actividades indicadas en los **incs. f) y g) del art. 79 de la ley, en tanto no la complementen con una explotación comercial**. Tales sujetos deberán considerar como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que se refiere el apart. 1 del art. 2 de la ley, con el alcance previsto por el art. 114 de este reglamento y aplicando, en su caso, lo dispuesto por el art. 115 del mismo.*

8) Posturas de AFIP sobre el Ejercicio Profesional, Fiscalizaciones, Determinaciones de Oficio:

Circulares DGI 1080 y sgtes: 1271,1301,1304,1305,1308 y 1326.

Nota Externa AFIP 5/99.

AFIP Confunde ejercicio profesional en una estructura empresaria con una actividad profesional que se "complementa con una explotación comercial" o viceversa.

El Fisco nacional con su accionar, no ha respetado las normas tributarias. Pretende gravar los honorarios como renta de tercera categoría / "empresas" si es que:

- hay inversión en equipamiento u otros bienes de uso, y/o,

- si el ejercicio profesional se realiza en forma asociativa, y/o
- Si se utiliza trabajadores profesionales

La distorsión se genera al confundir o darle tratamiento equivalente a los términos: empresa y comercio.

Un estudio profesional puede tener una estructura empresaria pero esto no necesariamente es comercial o complementaria de una actividad comercial.

Lo señalado es actitud reiterada del Fisco.

En la circular 1080 del año 1979, el organismo fiscal, definiendo a establecimiento empresarial o empresa, y con relación a la utilización de trabajo ajeno, había definido: *"El trabajo de terceros, a tales fines, está representado por el empleo remunerado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realiza o que constituyen una etapa o una parte del proceso de las mismas.*

No resulta así determinante de la existencia de una empresa unipersonal, a tales fines, la utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares de apoyo (repcionistas, mecanógrafas, etcétera) en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en el desarrollo del mismo".

No están pues comprometidos en el concepto de empresarios o empresas unipersonales, aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aun con el concurso de prestaciones a las que hace referencia el párrafo anterior".

Esta apreciación estuvo dirigida al derogado "impuesto sobre los capitales", al definir establecimientos estables sujetos a la imposición de este gravamen.

En el dictamen 7/80 el Fisco definió el término "empresa" como: "organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

Así actuó el organismo recaudador, debiendo acudir los contribuyentes a requerir correcciones a lo pretendido.

En el antiguo caso "Pifano", estudio de registro público de escribanía, al denegarle la repetición de lo pagado en el Impuesto sobre los capitales de las empresas, el Tribunal Fiscal de la Nación debió sentenciar en auxilio del profesional, dictaminando que no son empresarios o empresas unipersonales, aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aun cuando utilizaren auxiliares para tareas materiales. Y sentencia finalmente que la pretensión fiscal, basada en equivocadas interpretaciones "ni siquiera se ajusta literalmente al texto que se invoca".

Insiste el Fisco en su errónea postura. Así lo ha hecho en el dictamen DATJ 7/80 señalando que la inversión en capital es un elementos fundamental para el encuadramiento en tercera categoría. Y esto se repite en el dictamen DAT 49/2003 por el que se valora la significatividad del capital

invertido.

9) Jurisprudencia destacada (ver Anexo Jurisprudencia):

El recorrido de las causas es el siguiente.

El comienzo es en la etapa de fiscalización en la que el organismo recaudador por medio de los inspectores colecta hechos y pruebas, circunstancias y otros condicionantes, llegándose al informe final de inspección y una propuesta de ajuste (prevista)

No conformada la prevista por el contribuyente, en la misma sede del organismo recaudador, el caso pasa a la División Determinación de Oficio.

Allí un juez administrativo, por medio de resolución fundada y dando participación al contribuyente, determina la pretensión fiscal.

Si el contribuyente no ajusta (rectifica sus declaraciones juradas), y ante la disconformidad del contribuyente, se abren dos posibilidades alternativas y excluyentes:

- Recurso jerárquico ante el Director General, que agota la vía recursiva, y que no es usado en general
- Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuyas sentencias pueden ser apeladas ante la Cámara Nacional Contencioso-Administrativa Federal. La alzada a los fallos de Cámara pueden ser apelados ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Con referencia al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado, la jurisprudencia ha sido en general y reiteradamente favorable a los profesionales, encuadrándolos en cuarta categoría.

En la causa Reig, Vázquez Ger y Asociados c/ Ciudad de Buenos Aires, identificada como 0.1 en el Anexo, fallo de Corte Suprema del año 1991, se debatía la tributación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En fallo dividido (4 votos a 3) se dictamina a favor del Fisco de la Ciudad de BsAs. Los argumentos esgrimidos fueron de que el estudio profesional utilizaba profesionales empleados que cumplen tareas de ejercicio de la profesión para los titulares del estudio.

Debe diferenciarse que las condiciones para la grababilidad en el impuesto sobre los Ingresos Brutos cuales efectos provoca una estructura empresaria en el ejercicio profesional; que no es igual que la que provoca en el impuesto a las ganancias, encuadrándolo en tercera o cuarta categoría.

Son definiciones diferentes, y el principio de reserva de ley que rige en el derecho tributario, veda el uso de analogías para definir hechos imposables

En la causa del laboratorista de análisis clínicos de Córdoba, Ramos Jaime, acompañado como 1 en el anexo, el cuestionamiento AFIP se centró en el equipamiento de alguna cuantía (U\$S 80.000) y en el uso de personal en relación de dependencia. El Organismo recaudador fundó su pretensión en lo señalado y tomando lo destacado por la CSJN en la causa Reig, Vazquez Ger, aún cuando se trata de tributos y definiciones de hechos imposables diferentes. Resultado: lo sentenciado en el TFN y en la Cámara, es a favor contribuyente. Se destaca el voto del camarista Dr. Brodsky, quien califica con duros términos a los funcionarios fiscales.

El causas que se adjuntan como 2, 3, y 4 en el anexo, la Cámara Nacional en lo Contencioso administrativo Federal: a) Corti Calvo Abogados, b) Otamendi, y c) Pistrelli Diaz, se dió la razón al contribuyente quejoso.

Para así decidirlo consideró, en primer lugar, que si una Sociedad Civil obtiene ganancias generadas únicamente por el ejercicio de una profesión liberal por parte de sus miembros y sin que efectúe en forma complementaria ninguna "explotación comercial", las mismas son consideradas como de cuarta categoría. Si por el contrario realiza alguna actividad comercial además de la profesional, las ganancias pertenecen a la tercera categoría del tributo.

Es decir, que la ley 20.628 no distingue si las actividades de los profesionales están o no organizadas en forma de empresa para considerar que las ganancias de la sociedad civil que conforman quedan comprendidas en los arts. 2. inc 1º y 79, sino que toma en cuenta para ello **la falta de explotación comercial que complemente el ejercicio de la profesión liberal.**

En la causa Paracha, que se acompaña en el el anexo bajo el número 5, nuestro máximo tribunal le dá la razón al contribuyente. Se trata de un profesional en Ciencias Económicas, que compartiendo la actividad con dos abogados, se dedican a administrar propiedades. Para ello tiene personal y ha invertido en equipos de computación. Por los mismos fundamentos... **"la falta de explotación comercial que complemente el ejercicio de la profesión liberal"** la Corte sentencia a favor del contribuyente.

Cabe destacar que el fallo se dicta desoyendo el dictamen de la procuradora, situación que no es habitual en cuestiones tributarias, lo que realza aún más la importancia de la sentencia reseñada.

En la causa Marval & O'Farrel, (ver en el anexo bajo el número 6) también de Corte, y contemporánea a Paracha, la jurisprudencia y fundamentos son coincidentes.

Finalmente merece señalarse la sentencia del año 2002 de nuestro cimero Tribunal (en anexo como número 7) recaída en la causa Central Neuquén, en el Impuesto al Valor Agregado. Esta causa cuya sentencia es de gran valor jurisprudencial, aunque olvidada por la doctrina, se dicta doce años antes que Paracha. Y ya fija el criterio y fundamentos que mantendrá nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Dos abogados, al regularse sus honorarios, requieren del tribunal que se adicione el Impuesto al Valor Agregado en cabeza del estudio jurídico al cual pertenecen.

Y la Corte desoye lo peticionado lo hace aduciendo – acertadamente -, que el ejercicio profesional es individual y de cada profesional actuante.

10) Código Civil y Comercial:

Tal como ha quedado ya desarrollado, los contribuyentes han logrado salir airosos ante los embates desmedidos y no sujetos a la legislación vigentes, de los representantes fiscales.

El camino recorrido, tras largos y fatigosos años (Causa Paracha llevó 9 años), los ha obligado a transitar, luego de la fiscalización, por la División Determinación de Oficio de Afip, Tribunal Fiscal de la Nación, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, y quizás Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La jurisprudencia señalada y que en cuerpos resumidos y completos están en el anexo capítulo 11 de este trabajo, dan plena certeza a lo aseverado.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, Ley 26994, aporta una solución a este tema. En su Libro Tercero - Derechos Personales -, Título IV – Contratos en Particular – Sección tercera artículos 1453 y siguientes, legisla sobre las Agrupaciones de Colaboración.

Las define como un contrato de una organización común para facilitar determinadas actividades de sus miembros. No tiene fin lucrativo según el artículo 1454 y no ejercerá funciones de dirección sobre sus miembros.

El artículo 1455 reglamenta el contrato, forma y contenido. Y los artículos 1456 hasta 1462 disponen sobre el funcionamiento, dirección, obligaciones, estado de situación, extinción y resolución.

Deberá hacerse para este caso que estamos analizando, una interpretación armónica de estas normas.

Si bien la agrupación de colaboración no tiene fin de lucro (1455), se desarrollará como un fondo operativo (1458), tendrá sus registraciones (1460) y sus resultados – negativos o positivos -, que son asignados a los participantes (1460).

Lo señalado está en línea con todo el desarrollo precedente.

Y esto valdrá tanto para:

- Un fondo común operativo creado únicamente para soportar gastos (luz, alquiler, papelería, etc.) y que cada profesional tenga sus ingresos individualmente, como para
- Un estudio profesional de varios componentes que tiene ingresos y gastos como agrupación de colaboración, que asigna a cada uno de los contratantes su participación para que tribute en forma independiente. En este caso la imputación podrá hacerse al ejercicio de percepción o de aprobación del estado de situación.

Anexo Jurisprudencia**Fallo N° 1:****PARTES: Reig, Vázquez Ger y Asociados****TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac. -- FECHA: 14/05/1991**

Impuesto a los ingresos brutos. Ciudad de Buenos Aires. Ejercicio de una profesión liberal universitaria. Asociación civil integrada por profesionales en ciencias económicas. Carácter de "empresa". Procedencia. Inexistencia de exención: Voto de la mayoría.

Se confirma por inexistencia de arbitrariedad lo decidido en el fallo "Estudio Reig, Vázquez Ger y Asociados", CNCiv., Sala E, 16/5/1988 (ver fallo 6).

Voto en disidencia de los doctores Cavagna Martínez, Nazareno y Moliné O'Connor.

El criterio seguido por la Cámara para concluir que la accionante se encuentra organizada en forma de "empresa" es arbitrario y, por tanto, debe dejarse sin efecto la sentencia recurrida.

Es que el criterio numérico o cuantitativo que el el fallo consagra lo priva de contenido jurídico aceptable y lo pone en contradicción con la norma pertinente.

En este sentido, debe ponerse de resalto que no hay peor técnica interpretativa que la que implica patente alteración de la inequívoca acepción de las palabras de la ley, las cuales, mientras el texto lo consienta, deben ser tomadas en el sentido más obvio al entendimiento común.

Así, en el lenguaje corriente, "preponderancia" quiere decir mayor peso de una cosa respecto de otra y, también, autoridad o fuerza; y "prevalecer" significa sobresalir y tener alguna superioridad o ventaja. Por consiguiente, la versión numérica de estos vocablos, que la sentencia acoge, equivale a desvirtuarlos y a cambiar radicalmente el sentido del texto normativo de cuya aplicación se trata. Aceptar la inteligencia que la Cámara expone llevaría a la conclusión de que los que de verás "preponderan" o "prevalecen" en la sociedad aquí considerada son los empleados administrativos -no profesionales- que suman treinta, uno más que los "profesionales independientes".

En este orden de consideraciones, debe repararse en que el referido artículo 1º, inciso b) de la reglamentación de que se trata, dispone expresamente que para que pueda presumirse la existencia de "empresa" es preciso que "la labor profesional independiente y personal" sea "sólo subsidiaria o complementaria" respecto de lo servicios prestados. Esta cláusula es confirmatoria del alcance atribuible al concepto de "preponderancia": cualquiera sea el número de personas actuantes, si los profesionales "independientes" asumen una tarea que no es "secundaria" sino principal, superior, relevante, no habrá "empresa" y la exención deberá otorgarse.

REIG, VÁZQUEZ GER Y ASOCIADOS - CSJN - 14/05/1991.

Fallo N° 2:**PARTES: Ramos Jaime Francisco s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias****TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac. -- SALA: D -- FECHA: 07/02/2003**

En Buenos Aires, a los 7 días del mes de febrero del año 2003 se reúnen los miembros de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Ethel Eleonora Gramajo (vocal titular de la 10ª Nominación), José Bosco (vocal subrogante de la 11ª Nominación) y Sergio P. Brodsky (vocal titular de la 12ª Nominación), para resolver el expte. 18.457-I, caratulado: "Ramos, Jaime Francisco s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias".

El Dr. Brodsky dijo:

I. Que a fs. 56/63 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de diciembre de 1999, dictada por el jefe de la División Revisión y Recursos de la Región Córdoba de la AFIP-DGI, por la que se determina de oficio de la obligación fiscal en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995, con más intereses resarcitorios y aplica una multa equivalente al 70% del impuesto omitido con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Expone la recurrente que durante la fiscalización prestó la debida colaboración con los funcionarios actuantes y que con motivo de ella, el profesional a cargo de los registros contables advirtió que debía rectificarse el monto correspondiente al impuesto a las ganancias por el año 1995, por lo que el 7/5/1997 presentó la correspondiente declaración jurada rectificativa, agraviándose que a tres años de esta presentación el Fisco impugna la mentada declaración por considerarla incorrecta aduciendo que de los hechos relevados la actora debía estar encuadrada en la tercera categoría del impuesto y no en la cuarta como declaró.

Plantea la nulidad de la resolución recurrida por cuanto se funda en una interpretación arbitraria y contraria a derecho, carente de causa y dado la irregular obtención de la prueba de los antecedentes de hecho y de derecho que sirven de fundamento al acto administrativo impugnado, alegando que el procedimiento incoado resulta nulo y en que la inspección nunca le informó qué finalidad se perseguía con dicha fiscalización.

Explica que no existe una explotación comercial y que la fiscalización mal interpretó el hecho de que el recurrente es el único titular del capital invertido -aparatos de laboratorio y mobiliario relacionados con su labor-, que asume exclusivamente el riesgo de su actividad profesional, detallando que los informes que emite el laboratorio CEMAC son firmados exclusivamente por él dado que es una prestación personal y que si bien excepcionalmente en su ausencia los firma uno de sus dependientes eso no despersonaliza el servicio; aclarando que si bien se indica que atiende las 24 horas ello está dado porque algunos de sus clientes son hospitales, sanatorios y clínicas que atienden en dicho horario, pero ello no sirve -dice- como fundamento para considerar que su actividad encuadra en la tercera categoría del tributo cuestionado y remarca que el Fisco arriba a esta conclusión al tergiversar pautas interpretativas mencionadas en algunas normas administrativas internas y descartando otras sin fundamento alguno.

Agrega que de haberse efectuado una interpretación conforme a derecho, la realidad económica sería suficiente para explicar en cuanto la labor de todo profesional ha contado siempre con el auxilio de dependientes, los que generalmente son especializados y no por ello se ha considerado que el estudio, laboratorio, consultorio revista el carácter de una explotación comercial o empresa y agrega que debido a las múltiples obligaciones formales del sistema tributario y la

burocratización del sistema de obras sociales se vio en la necesidad de requerir la contratación de auxiliares administrativos y contadores públicos especializados para auxiliarlo en dichas tareas, lo mismo que debido al avance tecnológico producido en la medicina y ciencias auxiliares que lo lleva a disponer de mayor cantidad de complejidad instrumental y aparatos que antes no se requería, por lo que las actividades realizadas en su laboratorio CEMAC no son distintas ni complementarias del ejercicio de su profesión sino el ejercicio de la profesión misma.

Plantea también la improcedencia de la sanción aplicada ante la ausencia del elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional, citando jurisprudencia en apoyo de sus dichos y entiende que en su caso, se ha dado la figura del error excusable en razón que sólo pueden considerarse las ganancias percibidas dado que las devengadas corresponden a créditos correspondientes a obras sociales que son sus principales pagadores con un elevado índice de morosidad o bien incobrables como los hospitales y sanatorios. Por las razones que expone y la prueba ofrecida solicita que se haga lugar al recurso interpuesto revocando la resolución recurrida y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 75/83 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En cuanto a la nulidad planteada manifiesta que con fecha 15/8/1996 la auditoría fiscal le notificó al actor el inicio de la inspección y en el caso que no se hubiese referenciado en forma expresa el gravamen y/o períodos a verificar señala que el organismo fiscal posee la facultad de fiscalizar sobre la totalidad de los tributos cuya recaudación obra a su cargo y en la obligación por parte de los administrados de proporcionar los elementos necesarios para tal fin y aclara que los antecedentes administrativos contienen en forma pormenorizada cada uno de los fundamentos que sirvieron para el dictado del acto apelado, permitiéndole ejercer con total plenitud su derecho de defensa, por lo que la determinación practicada resulta adecuada y procedimentalmente correcta por lo que solicita el rechazo de la nulidad planteada.

En cuanto a la cuestión de fondo señala que la circular (DGI) 1080/1979 define en forma indubitable el concepto de empresario a los fines impositivos y qué debe entenderse por capital y trabajo de terceros, indicando que no es determinante, a fin de establecer sobre la existencia de una empresa unipersonal, la utilización de trabajo de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo siempre que tales tareas no impliquen la realización propiamente dicha de la prestación de servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en el desarrollo del mismo. Destaca que la responsabilidad es asumida por el apelante con fines de lucro y que el personal - bioquímicos a su cargo en relación de dependencia- no reviste el carácter de auxiliares dado que su accionar implica la realización propiamente dicha de la prestación del servicio profesional lo que lleva a tipificar al rubrado a los fines impositivos como empresario o empresa unipersonal.

Expresa que el razonamiento seguido por la actora sobre la realidad económica carece de sustento haciendo hincapié en que es inadecuado pretender asimilar su actividad organizada bajo la forma de un laboratorio de análisis clínicos con guardia las 24 horas y con profesionales -colegas- en relación de dependencia a su cargo, con la de un profesional que actúa solo y que si bien puede contar con empleados en relación de dependencia ellos sólo cubren funciones no profesionales.

Respecto a la multa impuesta considera que la misma se ajusta a derecho y sostiene que la falta de culpabilidad invocada no ha sido probada. Por las razones de hecho y de derecho que detalla y por la jurisprudencia y doctrina que cita, peticona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con costas y hace reserva del caso federal.

Que a fs. 171 se declara cerrado el período de instrucción, elevándose a fs. 173 los autos a conocimiento de la Sala D. A fs. 182/185 y fs. 187/189 se encuentran agregados los alegatos producidos por las partes y a fs. 190 se ponen los autos para dictar sentencia.

III. Que en consecuencia, la cuestión a dilucidar consiste en establecer si las rentas que percibe el actor corresponden ser atribuidas en la 3ª categoría, como entiende el Fisco nacional, o a la 4ª categoría como pretende el recurrente.

Que en función del análisis que sigue a continuación, desde ya anticipo una solución contraria al criterio fiscal, en virtud de lo cual corresponde revocar en todas sus partes la resolución apelada, por no encontrarla ajustada a derecho.

Que con fecha 30/12/1999 se produce el dictamen jurídico que sirve de sustento a la determinación practicada, el que escuetamente y sin mayor explicación, utiliza como fundamento de la acción fiscalizadora a la circular (DGI) 1080 (BO - 11/9/1979), emitida por el director general de la DGI con el propósito de brindar a los contribuyentes pautas interpretativas acerca de quienes resultaban alcanzados por el impuesto sobre el capital de las empresas, vigente a la sazón.

Vale decir, que sobre la base de un criterio interpretativo, ya que no dispositivo y de aplicación específica para el impuesto sobre los capitales, 20 años más tarde el juez administrativo crea un responsable impositivo en otro tributo (ganancias), empleando para ello el método analógico que, según toda la doctrina prevalente, está vedado en materia tributaria para contrariar el principio "nullum tributum sine lege".

Esto es así porque el funcionario dictaminante opina que cuando la actividad profesional individual se desarrolla con el concurso de un alto grado de equipamiento técnico y con la colaboración de otros profesionales dependientes, se ha configurado una "empresa" y en consecuencia, le es aplicable el tratamiento que la Ley del Impuesto a las Ganancias reserva a ese sector de contribuyentes, el que no es igual al que correspondería a una actividad que no emplea esos factores. Para sostener su punto de vista el opinante acude al dictamen (DATJ) 7 del 7/5/1980 (Boletín DGI - Nº 321 - pág. 279) casi tan antiguo como la circular (DGI) 1080, para definir el concepto "empresa".

Está claro que aquí el funcionario **-en un alarde de pigmaísmo mental-** incurre en una confusión de roles al haber dado primacía a lo accesorio (equipamiento) en detrimento de lo más valioso y principal (intelecto), con total olvido de que el elemento capital puesto al servicio de la actividad profesional universitaria (en el caso se trata de un bioquímico), no modifica en nada el tipo de prestación. Tampoco ha tenido en cuenta que las mayores exigencias operativas actuales hacen necesario contar con más y mejores medios técnicos y mecánicos puestos al servicio de la actuación profesional, para hacerla precisamente más eficaz, como es usual en los países que impulsan la excelencia y por eso son líderes.

No debe perderse de vista que el capital aplicado para realizar estas prestaciones es un medio necesario para cumplirlas y de ningún modo puede ser calificado como inversión de riesgo destinada a producir renta porque quien lo emplea lo hace en el ejercicio de una "profesión liberal".

Hoy no es concebible que un ingeniero civil cumpla su función con un tablero y una regla de cálculo, o que un contador público deba arreglarse con una calculadora y una máquina de escribir, para así admitirse que no existen dosis de capital afectadas a equipamiento profesional y que por lo tanto, por esa sola razón, no haya "empresa". Una actitud semejante caería en el ridículo,

porque ninguno de esos profesionales dejaría de acudir a las ventajas que en sus trabajos representan los medios computarizados, que cuanto más sofisticados son, mejores y más seguros resultados brindan a quienes los utilizan.

Por otra parte, se advierte que el juez administrativo ha privilegiado la forma y no el contenido, asimilando un laboratorio a un taller, con total olvido de que en el caso de autos, el primero sólo suministra informes profesionales y no produce ni vende bienes o mercaderías, como sería el caso del segundo, ya que nada se menciona en las actuaciones promovidas acerca de una hipotética producción de drogas o fármacos en la sede del recurrente.

La discusión no es novedosa, ya que este Tribunal ha sido llamado en otras ocasiones a dictaminar sobre el tema. En tal sentido, la Sala B resolvió el 29/9/1986 - la causa 4.089-I "Pifano, Juan José s/deneg. de repetición - impuesto s/capitales" y el 15/11/2001 - la causa 16.955-I - "Fernández Valdivieso, Héctor P. V. s/apel. IVA, ganancias y bienes personales", en la que el Fisco Nacional, en cuanto hace a la cuestión que aquí se analiza, defendió una posición exactamente inversa a la que ahora sostiene, al opinar que los honorarios de un profesional se imputan conforme al método del percibido y no por el devengado, como pretendía el contribuyente para así poder atribuirlos a un período fiscal ya prescripto.

Conductas como la descripta, que varían conforme coincidan con la intención recaudadora, no sólo deslucen la imagen del organismo sino que afectan seriamente el respecto que merecen las instituciones oficiales.

IV. Aunque la actitud fiscal que aquí se cuestiona reposa en la circular (DGI) 1080, que según lo visto carece de efectos vinculantes con el impuesto a las ganancias por responder a una concepción tributaria distinta, es del caso señalar que el funcionario recaudador ha aplicado esa norma privilegiando aquellos aspectos que resultan más propicios a su criterio y descartando el resto, porque no lo favorece.

En efecto, si bien la circular pondera la conjunción capital más trabajo remunerado y especializado de otras personas como los elementos necesarios para tener por configurada a la "empresa", también tiene la precaución de limitar la concurrencia de dichos factores al establecer que no es determinante la mano de obra empleada, en tanto no comporte la realización propiamente dicha de la prestación profesional o de una fase específica de su desarrollo y también excluye del concepto "empresa unipersonal" a aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aun cuando cuenten con el concurso de las prestaciones a que se refiere el párrafo anterior.

Vale decir que mientras por un lado la circular fija pautas para intentar definir el concepto de "empresa", al mismo tiempo establece excepciones de tal amplitud que tornan obligatorio analizar con detenimiento cada caso particular, ante el riesgo que supone una generalización no acotada, ya que no es legítimo ni ético valerse de una normativa en forma parcial, rescatando solamente aquello que lleva agua al propio molino.

En cuanto a la invocación en la resolución recurrida a la existencia de empleados en relación de dependencia que no revisten la categoría de simples auxiliares al punto de desempeñarse en reemplazo del titular, la tacha ha quedado incompleta porque al propósito de usar ese argumento para tener por probada la "empresa" debió acompañárselo -para fundar su eficacia- y no se lo hizo, con la sugerencia de haberse configurado la "sociedad profesional", toda vez que algunos de los dependientes revisten la calidad de profesionales (técnicos de laboratorio, según la pericia de fs. 161).

No se atrevió a ello el juez administrativo, porque todas las probanzas arrojadas en la etapa administrativa, tanto como en las cumplidas ante este Tribunal, apuntaron a ratificar la titularidad unipersonal del recurrente en la actividad, aventando así la posibilidad de insinuar la figura societaria, ni siquiera "de hecho" (cfr. prueba de oficios, fs. 102; 122/128; 132/134 y pericia contable, fs. 159/162). La misma conclusión es la que surge de las respuestas brindadas en los testimonios incorporados a fs. 150/155. Del mismo modo, ha quedado descartada la sugestiva referencia a una supuesta "organización profesional" en reemplazo de la "sociedad", ensayada como alternativa por la representación fiscal a fs. 188 vta.

En esas condiciones, la referencia al personal dependiente ha quedado descolgada y su mera cita, a la luz de las respuestas dadas a los oficios dirigidos a la Asociación de Bioquímicos (fs. 119) y al Colegio de Bioquímicos (fs. 129/130), no tiene eficacia alguna para el propósito perseguido por el Fisco con la inclusión del tema en la controversia.

V. En consecuencia, eliminada la incidencia del capital afectado y evaporada la alternativa de la "sociedad", el último de los requisitos a cumplir -a tenor del criterio que expone el dictamen (DAT) 7/1980- para sostener la teoría de la "empresa" es el de la "complementación comercial", previsto en el último párrafo del artículo 49 de la ley 20628 (t.o. 1986), como condición para incluir a la actividad del recurrente en la tercera categoría de rentas.

Esta norma, así como la del artículo 2, apartado 2 de la citada ley y el último párrafo de los artículos 8 y 65 del reglamento de la ley (texto cfr. decreto 2353/1986), son el sustento legal que adscribe al artículo 79, inciso e) de la ley (4ª categoría), a las rentas provenientes del ejercicio de profesionales liberales, cuando el mismo no está complementando con una actividad comercial. La misma conclusión se extrae de la instrucción (DATJ) 236 del 15/12/1978, cuyo punto 1 incluye entre los obligados a practicar el ajuste impositivo por inflación "a las entidades dedicadas a las actividades indicadas en los incisos e) y f) del artículo 72 de la ley (artículo 79 en el ordenamiento de 1986) y complementadas con una actividad comercial" (el destacado es propio).

Lo que antecede equivale a decir -a contrario sensu- que las entidades del artículo 79 cuya actividad carezca de complementación comercial, están excluidas de practicar el ajuste por inflación, porque se las considera incluidas en la cuarta categoría de rentas y por consiguiente, no son "empresas".

De los antecedentes administrativos incorporados a la causa, ni de la prueba pericial contable (fs. 160/161, pto. 7), surge que el recurrente de estos autos tenga alguna forma de complementación comercial en el desarrollo de su actividad profesional. Por lo tanto, la inexistencia comprobada de las condiciones previstas en el dictamen 7/1980, lleva necesariamente a la convicción que el mismo es inaplicable para resolver el caso de autos.

VI. En consecuencia, habiendo quedado descartados por su ostensible improcedencia la circular (DGI) 1080/1979 y el dictamen (DATJ) 7/1980, según se ha visto, la resolución apelada ha quedado sin sustento por lo que corresponde revocarla en todas sus partes.

Por la forma como se resuelve, las demás cuestiones planteadas en el recurso, relativas a la nulidad del acto recurrido (fs. 18/21); a la obtención supuestamente irregular de las pruebas que sustentan la determinación de oficio (fs. 59) y los agravios por la sanción aplicada (fs. 60 vta. y fs. 185), se han tornado abstractas, por lo que su consideración resulta inoficiosa, sin dejar por ello de reconocer que todo el ajuste proviene de disímiles criterios para encuadrar la situación fiscal del apelante y no de la formulación de declaraciones defectuosas. Las costas se imponen a la vencida.

La Dra. Gramajo dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos efectuados en los consid. I y II del voto del Dr. Brodsky.

II. Que en primer término el recurrente opone -como defensa de fondo- la excepción de nulidad de la resolución apelada, con fundamento en el artículo 7, inciso b) de la ley 19549, norma que dispone que el acto deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable y, en segundo término, la nulidad del procedimiento por obtención irregular de las pruebas que sustentan la determinación de oficio y la aplicación de la sanción.

Al respecto cabe señalar, que de la lectura del acto apelado y de las actuaciones administrativas que le sirven de sustento fáctico surge que en el caso el Fisco Nacional no ha violado lo normado por el artículo 7 de la Ley de Procedimientos Administrativos 19549, porque además de haberse apegado estrictamente a la normativa procedimental establecida en la ley 11683 en lo que al procedimiento de determinación de oficio se refiere, la resolución determinativa en sus considerandos proporciona un detallado fundamento de las normas legales y administrativas en que se basa debiendo puntualizarse que los argumentos desarrollados como sustento de esta excepción, hacen fundamentalmente a la cuestión de fondo debatida en los presentes autos, resultando por tanto inhábiles a tal efecto.

Que lo precedentemente expuesto resulta aplicable a la excepción planeada respecto de la nulidad de procedimiento.

Por ello se rechaza la excepción de nulidad opuesta como defensa de fondo.

II. Que la cuestión sobre la que versa la dilucidación de la presente causa radica en definir si el apelante complementa o no su actividad profesional de bioquímico con una explotación comercial, ya que en el primer supuesto el total de ganancias que se obtenga del conjunto de actividades encuadrarán en las de tercera categoría debiendo imputarse por el sistema de lo devengado, en tanto que de no ser así se regirán por el sistema de lo percibido de la cuarta categoría.

Hay que reconocer que la cuestión presenta aristas complejas, ya que el propio contribuyente solicitó los servicios de una consultora al respecto (ver fs. 132/136 del cuerpo de actuaciones administrativas instr. [DPNF] 180) pero es en la naturaleza de la actividad que desarrolla que encontramos la solución de la causa. Ello es así, porque no se puede desconocer que en el ejercicio de la mayoría de las actividades profesionales, médico, abogado, bioquímico, etc., se requiere por lo general, contar con un local, auxiliares en la actividad que, como bien dicen en su obra los Dres. Raimondi, Carlos A. y Atchbahian, Adolfo: "El Impuesto a las Ganancias" - 2000 - págs. 40 y ss., "...implican, acaso de modo ineludible, una estructura u organización, así sea muy pequeña. ¿Se considera que ello constituye una empresa?... Y si así fuera ¿a partir de qué límite de importancia o complejidad de la organización?

La suscripta coincide con estos autores que la prestación de servicios personales no puede ser considerada como empresa, con la única excepción de que quien presente el servicio lo haga constituyendo una sociedad civil o comercial, regular o no.

El hecho de que el ejercicio de la profesión, en este caso bioquímico, implique la afectación a la misma de un patrimonio (como son los equipos que se utilizan), una organización, costos fijos en recursos humanos y materiales para desarrollar la actividad con habitualidad y un cierto riesgo empresario como podría ser la inversión en equipos que luego se espera recuperar, no permiten, aunque de una primera lectura pareciera lo contrario, concluir que se está ante una actividad

comercial que complementa la profesional, pues la organización aludida está ínsita en el ejercicio de la profesión.

En virtud de lo expuesto la suscripta vota por revocar la resolución apelada, imponiendo las costas por su orden atento la complejidad de la cuestión.

El Dr. Bosco dijo:

I. Que el suscripto comparte los fundamentos vertidos en su voto por la Dra. Gramajo tanto en lo que hace a la nulidad planteada, como en lo relativo a las restantes cuestiones sometidas a la resolución de este Tribunal.

II. Que siendo ello así, y no observándose en la presente causa la demostración por parte del Fisco de circunstancias debidamente acreditadas, que pongan de manifiesto la existencia de una realidad fáctica que permita apartarse de los principios generales enunciados en el voto antes referido, corresponde revocar la resolución apelada.

III. Que en lo que hace a las costas, voto por su imposición a la vencida.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría;

SE RESUELVE:

1º) Revocar la resolución apelada en todas sus partes.

2º) Imponer las costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese.

Ethel E. Gramajo - Sergio P. Brodsky - José E. Bosco.

Fallo N° 3:**PARTES: Pistrelli Díaz y Asociados c/Estado Nacional - AFIP-DGI - R. 208/2006****TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. SALA: IV -- FECHA: 25/08/2010**

En la Ciudad de Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los 25 días del mes de agosto del año dos mil diez, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para conocer el recurso interpuesto en autos "Pistrelli Díaz y Asociados c/ EN - AFIP DGI- Resol. 208/06 s/ Dirección General Impositiva", el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Señor Juez de Cámara Dr. Jorge Eduardo Morán, dice:

I.- Que por sentencia de fs. 261/264 el Señor Juez de la instancia anterior hizo lugar a la demanda y revocó las resoluciones 208/06 (DE LGCN) y 136/05 (DV DOGR). Impuso las costas a la vencida.

Para así decidir consideró, en primer lugar, que si una Sociedad Civil obtiene ganancias generadas únicamente por el ejercicio de una profesión liberal por parte de sus miembros y sin que efectúe en forma complementaria ninguna "explotación comercial", las mismas son consideradas como de cuarta categoría. Si por el contrario realiza alguna actividad comercial además de la profesional, las ganancias pertenecen a la tercera categoría del tributo.

Es decir, que la ley 20.628 no distingue si las actividades de los profesionales están o no organizadas en forma de empresa para considerar que las ganancias de la sociedad civil que conforman quedan comprendidas en los arts. 2. inc 1º y 79, sino que toma en cuenta para ello la falta de explotación comercial que complementa el ejercicio de la profesión liberal.

En virtud de ello, el a quo entendió que en el caso no se ha demostrado que sea la sociedad civil la que desarrolle las actividades profesionales, por lo que no estaría sustituyendo el trabajo profesional de sus socios y no sería, entonces, una empresa comercial.

A fs. 267 interpuso recurso de apelación la parte demandada, la que expresó agravios a fs. 272/282, los que fueron contestados por su contraria a fs. 284/295.

III.- Que se agravia la recurrente de que se haya omitido valorar debidamente el carácter comercial de la empresa que funciona como tal bajo la figura de una asociación civil, ya que las dimensiones, el volumen de las prestaciones que brinda la actora facturando a su nombre y el rol de las normas involucradas desnaturalizan la renta de la 4ta categoría. Asimismo se agravia que el a quo se base en la causa "Ramos" del TFN del 7/2/03, atento a que la similitud resulta aparente, pero analizándola resulta que no es la misma.

Sostiene que la actividad de la actora si bien es de profesiones liberales (contadores), la presta como empresa bajo un nombre comercial que posee la asociación civil en el mercado de servicios contables, nombre que tiene un peso de tal envergadura que atrae a los clientes no por el servicio personal del contador interviniente, sino por el nombre que representa -situación que difiere del caso "Ramos"-

Asimismo considera que el a quo no se pronunció sobre los elementos probatorios que evidencian el carácter empresario y comercial de la actividad, como ser: a) que las facturas y documentación comercial compulsada esta confeccionada a nombre de "Pistrelli, Díaz y Asociados", con prescindencia del socio que intervino o prestó el servicio; b) la importante cantidad de personal

con título profesional que posee la firma; c) las significativas inversiones en equipamiento (por ejemplo el inmueble afectado a la actividad; d) la celebración del contrato de regalías con "Arthur Andersen"; e) los pasivos contraídos a nombre de "Pistrelli Díaz y Asociados". Entiende que todos estos elementos definen claramente la existencia de un ente empresario -sociedad civil- distinto de la persona de sus miembros. En virtud de ello, y conforme surge de la Ley de Impuesto a las Ganancias, al utilizar la expresión "explotación comercial" se consideran como incluidas en ganancias de tercera categoría a las actividades profesionales, en tanto se complementen con una actividad de índole empresaria, ya sea civil o comercial.

VI.- Que, en primer lugar, cabe dejar en claro que el objeto de la presente acción se centra en establecer si "Pistrelli, Díaz y Asociados" debe tributar el impuesto a las ganancias conforme la tercera categoría o la cuarta categoría, en virtud de que su actividad profesional se encuentra o no "complementada" con una explotación comercial

Al respecto, el art. 49 -en lo que aquí interesa- establece que: "Constituyen ganancias de la tercera categoría:... Cuando la actividad profesional u oficio que se refiere el artículo 79 se complementa con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de tercera categoría". Por su parte el artículo 79 inciso f) dispone que: "Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomiso...".

V.- Que, ambas partes reconocen que la actora es una sociedad civil cuya actividad principal es la de prestar servicios profesionales de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal -cuyo instituto se encuentra plasmado en el art. 1648 del Código Civil-. En virtud de ello no caben dudas de que la actividad de la actora es una actividad profesional, sin embargo corresponde establecer si dicha actividad se complementa con una explotación comercial y si, como lo sostiene la AFIP, que el hecho de que sea considerado una empresa trae consigo aparejado que exista una explotación comercial.

VI.- Que, la circular DGI 1080, del 5/9/79 considera que "empresario es la persona física o sucesión indivisa, titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas". Asimismo, mediante Dictamen (DATJ) 7/80 (DGI), del 7/5/80, el Departamento de Asesoría Técnica entendió que a los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como "Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

Teniendo en cuenta dichos pronunciamientos corresponde aquí hacer una distinción ya que una empresa puede desarrollar tanto una actividad comercial como civil.

El Código Comercial, en su artículo 8º define el "acto de comercio", sin que se incluya dentro de tal definición el ejercicio de profesiones liberales, ello en virtud de que son actividades civiles, más allá de que efectivamente persigan o no un fin de lucro.

Al respecto Aurelio Cid sostiene (Conf. "Las sociedades de profesionales frente al Impuesto a las Ganancias", Errepar, Tomo XXV, pág.535, junio 2004) que "la inclusión en tercera o cuarta categoría no depende de que una actividad sea desarrollada o no por una "empresa". No existe ninguna norma o reglamento que diga eso. Los últimos párrafos de los artículos 49 de la ley y 68 de su decreto reglamentario no se refieren a una "empresa" sino a una "explotación comercial", que ... no son términos sinónimos. Una "explotación comercial" será siempre una "empresa" aunque fuese unipersonal, pero una "empresa" no necesariamente es una "explotación comercial". Asimismo considera que "...el criterio fiscal se sustenta básicamente en considerar como términos sinónimos "empresa" y "explotación comercial", lo cual constituye un error que... queda claramente demostrado por el tercer párrafo del artículo 68 del reglamento".

VII.- Que, habiendo dejado en claro que no toda empresa es una explotación comercial corresponde analizar la normativa aplicable al caso. El artículo 49 dispone en su último párrafo que "cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complementa con una explotación comercial o viceversa (Sanatorios, etc.), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría". Es decir que para que una actividad profesional tribute ganancia de la tercera categoría, dicha actividad debe complementarse con una actividad comercial, lo exige una serie de elementos que exceden el simple reparto de honorarios como ocurre en el caso, cuyo objetivo no es conformar una verdadera explotación comercial sino prestar servicios profesionales. A ello cabe agregar que nada dice la ley respecto de la forma en que el profesional realice su actividad, ya sea en forma individual o asociada.

Asimismo, el art. 68 del decreto reglamentario, que trata las ganancias de la tercera categoría, dispone en su último párrafo que "quedan excluidos de las disposiciones de este artículo, las sociedades y empresas o explotaciones a que se refiere el párrafo precedente que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, en tanto no la complementen con una explotación comercial. Tales sujetos deberán considerarse como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a los que se refiere el apartado 1) del artículo 2° de la ley, con el alcance previsto por el artículo 114 de este reglamento y aplicando, en su caso, lo dispuesto por el artículo 115 del mismo" .

De esta forma el decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias excluye de la tercera categoría a las actividades profesionales siempre que las mismas no se complementen con una explotación comercial y, asimismo, reconoce que los profesionales que desarrollen sus actividades en forma de sociedades y empresas o explotaciones sin que se complementen con una explotación comercial pertenecen a la cuarta categoría.

VIII.- Que, por su parte, la Sala I del Fuero -en un caso similar al de autos- ha sostenido que "el modo en que el actor organizó su actividad profesional y basta la forma en que la "presenta" en sociedad muestra que aparece como una empresa" y continúa "...que el capital del actor y el personal que ocupa para efectuar prestaciones profesionales, constituye un medio necesario para cumplirlas y en modo alguno puede ser calificado como una inversión que produzca renta, dado que quien lo emplea, esta ejerciendo una profesión liberal. De esta manera, se considere o no la actividad del actor como empresa, lo cierto es que por los mismos argumentos expresados por el Tribunal Fiscal, y aquí ampliados, no basta que la actividad concreta tome forma de empresa - insisto- u organización de medio personal según el a quo, para calificar en la especie al actor contribuyente de la tercera categoría." Asimismo sostiene que "será de cuarta categoría la actividad desarrollada, aún en forma de empresa, por profesionales como el actor, que sólo lleven

a cabo el cumplimiento de su incumbencia, en este caso universitaria, sin abarcar otra actividad de tipo comercial complementaria, aún cuando los beneficios que perciben pudieran rotularse como lucro" (conf. Sala I, "Ramos Jaime Francisco Alfredo (TF 18457-I) el DGI", sentencia del 6 de junio de 2006)

Asimismo, en un fallo más reciente, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia el 4 de diciembre de 2009 en la causa "Paracha, Jorge Daniel s/ apelación" entendió que cuando el Fisco interpreta calificar la actividad del actor -contador y agente de propiedad industrial- como empresa, a los efectos de que sus rentas deban tributar por la tercera categoría, esta violentando el texto de las normas que regulan el gravamen. Asimismo, considera que resulta intrascendente la consideración de hechos tales como el número de personal con título habilitante que actúen en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en su equipamiento, el volumen de las operaciones facturadas, la existencia de facturas y documentación a nombre de la sociedad exclusivamente o la verificación de un riesgo económico en razón de la inversión realizada.

IX.- Que, en virtud de todo lo expuesto, cabe concluir que las sociedades civiles cuya actividad es la de prestación de servicios profesionales, sin desarrollar en forma complementaria explotación comercial alguna, tributan ganancias de cuarta categoría. El hecho de considerar a dichas sociedades como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial. Por todo ello, voto por rechazar el recurso interpuesto por la parte demandada y confirmar la sentencia apelada con costas de esta instancia a la vencida (art. 68 CPCCN)..

Los Señores Jueces de Cámara, Doctores Sergio Gustavo Fernández y Luís María Márquez adhieren al voto que antecede.-

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede.

SE RESUELVE:

Confirmar la sentencia apelada, con costas de esta instancia a la demandada vencida (art. 68 CPCCN).-

Se deja constancia que suscriben la presente los Doctores Sergio Gustavo Fernández y Luís María Márquez en virtud de lo dispuesto en la Acordada 21/09 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Jorge Eduardo Morán. Sergio Gustavo Fernández. Luís María Márquez

Rodrigo M. Pardo. Secretario de Cámara.

Fallo N° 4:**PARTE/S: Otamendi, Jorge c/DGI s/recurso directo de organismo externo****TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. -- SALA: IV -- FECHA: 11/03/2014**

Buenos Aires, 11 de marzo de 2014.- PPS

VISTOS: estos autos caratulados "Otamendi Jorge c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 495/6, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió no hacer lugar a la excepción de incompetencia interpuesta por el Fisco, con costas, por entender que la actora no sólo había cuestionado los intereses sino su procedencia respecto del impuesto a las ganancias por los períodos 2002-2003, que tenía relación directa con los accesorios correspondientes a los anticipos del período 2003 que se estaban impugnando.

Por otra parte, a fs. 530/34, revocó la resolución de la AFIP-DGI mediante la cual se había determinado de oficio la obligación tributaria del actor frente al impuesto a las ganancias, correspondiente a los períodos fiscales 2002 y 2003, con más intereses y multa. Asimismo, dejó sin efecto la resolución de aquel organismo por la que le había intimado el ingreso de intereses resarcitorios por el pago fuera de término de los anticipos 1 a 5 de aquel tributo por el período 2003.

Para así decidir dicho organismo realizó las siguientes consideraciones:

- a) En los presentes autos correspondía decidir si las rentas que percibía el actor por su actividad como abogado debían ser encuadradas dentro de la cuarta categoría o la tercera, como pretendía el Fisco.
- b) La cuestión planteada guardaba relación con la resuelta por la Sala B de ese Tribunal en la causa "Paracha".
- c) Correspondía revisar el ajuste en virtud del cual el Fisco había considerado que las rentas que percibía el actor por el desempeño de su actividad no se podían incluir dentro de la cuarta categoría de la ley del impuesto a las ganancias (trabajo personal), sino en la tercera (ingresos obtenidos por sujetos empresas).
- d) La actividad llevada a cabo por el actor se debía incluir en la cuarta categoría de referido gravamen independientemente de que, para llevar a cabo tal cometido, se estuviese en presencia de una empresa, en tanto no se complementase con una explotación comercial.
- e) Resultaba intrascendente la consideración de hechos tales como: el número de personal con título profesional habilitante que actuase en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en equipamiento, el volumen de las operaciones facturadas, la existencia de facturas y la documentación exclusivamente a nombre de la sociedad o la verificación de un riesgo económico en razón de la inversión realizada.
- f) La tarea de encontrar un significado del término explotación comercial no lucía tan sencilla, pero resultaba claro que dicho concepto no podía ser sinónimo de empresa.
- g) No se había demostrado en autos que el recurrente realizara actividades comerciales complementarias de su profesión (ni siquiera se había intentado tal cometido). Por el contrario, el

Fisco se había esforzado en demostrar que la sociedad de la que formaba parte el contribuyente era una empresa, y había olvidado que no era ese el dato relevante a efectos de encuadrar las rentas del profesional en la tercera categoría.

h) Teniendo en consideración que la actividad principal de G. Breuer sociedad civil era la de prestar servicios profesionales tendientes a la obtención de patentes de invención, diseños y modelos industriales, marcas de fábrica y de comercio, y derechos de propiedad industrial, como así también brindar asesoramiento y asistencia jurídica y demás servicios relacionados con las incumbencias profesionales de la abogacía y no era complementada con una explotación comercial, correspondía revocar la resolución apelada.

i) En atención a que el acto administrativo por el que se le había intimado el ingreso de intereses correspondientes a los anticipos 1 a 5 del impuesto a las ganancias de 2003, era consecuencia de la determinación de oficio que se revocaba, correspondía también disponer su revocación.

II.- Que, disconforme con esta decisión, el fisco apeló a fs. 542 y expresó agravios a fs. 553/562 vta., cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 569/578.

El recurrente efectuó las siguientes consideraciones.

a) Sostuvo que había quedado demostrado que los socios no estaban ejerciendo su profesión de manera personal sino a través del esfuerzo intelectual de otros profesionales, que por el nivel académico adquirido dejaron de ser meros auxiliares para suplantar a aquéllos en el desempeño de las labores por una estructura operativa patrimonial organizada en forma de empresa que facilitaba sus operaciones.

b) Afirmó que en el sub lite resultaba evidente la falta de coincidencia con el precedente "Paracha" toda vez que en los presentes autos surgía la existencia de inversiones y de actividades complementarias comerciales del actor, con lo que quedaba desvirtuada la posibilidad de interpretar en forma única ambos casos.

c) En cuanto a la impugnación de los intereses, consideró que se verificaba la imposibilidad del acceso a la jurisdicción del Tribunal Fiscal para discutir su procedencia toda vez que no se había cuestionado simultáneamente el ajuste del gravamen.

A fs. 541 apeló los honorarios regulados a los letrados de la parte actora por considerarlos altos.

III.- Que, ante todo y en cuanto a los agravios referidos al rechazo de la excepción de incompetencia, cabe señalar que resultan improcedentes toda vez que los intereses intimados en autos se encuentran vinculados al acto de determinación de oficio y, en tal sentido, no sólo fue cuestionada la procedencia de aquéllos, sino la determinación efectuada por el Fisco de los anticipos. En efecto, la resolución que intima los intereses resarcitorios de los anticipos del período 2003, así como estos últimos, poseen como causa directa e inmediata la determinación de oficio que la actora apeló oportunamente, en los términos del art. 76 de la ley 11.683.

En tal sentido, la circunstancia de que el Fisco haya liquidado los accesorios con posterioridad a efectuar la determinación no enerva la competencia del Tribunal Fiscal al impugnarse dichos accesorios, pues ambos conceptos son inescindibles, dado que los segundos se van a calcular en la medida del tributo que supuestamente se debió ingresar, lo cual fue reconocido por el propio Fisco (ver especialmente fs. 463). Por ello, cabe desestimar los agravios esgrimidos al respecto.

IV.- Que, en cuanto al fondo, la cuestión a dilucidar en las presentes actuaciones consiste en determinar si, por la labor que realiza el señor Otamendi, es correcto que sus rentas sean

atribuidas a la cuarta categoría del impuesto a las ganancias (trabajo personal), como sostiene el actor, y no a la tercera (ingresos obtenidos por las empresas), como considera el Fisco.

Sobre el punto, es preciso señalar que el actor desarrolla una actividad profesional, sin embargo corresponde establecer si dicha actividad se complementa con una explotación comercial en los términos del último párrafo del art. 49 de la ley de impuesto a las ganancias.

El Tribunal Fiscal de la Nación en la decisión apelada ponderó que la actividad llevada a cabo por el actor corresponde a la cuarta categoría, independientemente de que para cumplir ese cometido esté organizado como una empresa y sin importar el número de profesionales, el patrimonio afectado a la actividad, ni las inversiones realizadas.

En tal sentido, el organismo jurisdiccional concluyó que el Fisco había confundido la idea de empresa con la de explotación comercial, y no había considerado en su análisis que, en la realidad de los hechos, el ejercicio de las profesiones liberales podía asumir la forma de empresa, sin cambio en la definición de ganancia gravada.

V.- Que, cabe señalar que la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara a menos que se pruebe que el Tribunal a-quo hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (art. 86, ley 11.683, t.o. 1978 y sus modif.).

El art. 86, inciso b, de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho. Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, esta Cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias.

VI.- Que los agravios del Fisco sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad.

A lo que cabe agregar que el recurrente insiste en sostener que el señor Otamendi complementa sus servicios de asesoramiento y asistencia jurídica con una explotación comercial, por el hecho de contar con una organización empresarial, pero no se hace cargo de rebatir los claros fundamentos del Tribunal Fiscal referidos a que el hecho de organizar actividades profesionales como empresa no trae aparejado, de por sí, la existencia de una explotación comercial, la que sólo se daría en el caso de que se desarrollara una actividad complementaria distinta de la principal, cuestión que no se ha acreditado en autos. Tampoco ha logrado rebatir los fundamentos del a-quo con relación a las supuestas inversiones y participación en otra empresa, actividades que no reúnen las características de una explotación comercial, tal como lo explicitó el Tribunal Fiscal en el considerando VI (fs. 533 vta.).

Por tal razón tampoco resultan procedentes sus agravios referidos a que el presente caso no resulta análogo al precedente "Paracha", en especial cuando en ambos casos no se acreditó la existencia de una explotación complementaria.

En atención a todo lo expuesto corresponde confirmar la resolución apelada, en tanto dejó sin efecto tanto la determinación del impuesto como de los intereses correspondientes a los anticipos en tanto resultan una consecuencia de aquélla.

Las costas se imponen al Fisco vencido (art. 68, primera parte del CPCCN).

VII.- Que en atención a lo establecido en los artículos 6°, 7°, 9°, 19, 37 y 38 y concordantes de la ley 21.839 y ponderando la naturaleza del juicio, el monto, la importancia de la cuestión y la entidad de las labores desarrolladas en las tres etapas cumplidas ante el Tribunal Fiscal, SE CONFIRMAN los honorarios regulados a la dirección y representación letrada de la parte actora, apelados sólo por altos.

Por su actuación en la Alzada SE REGULAN los honorarios del Dr. Gonzalo M. Cabrera Castilla, por su actuación como letrado patrocinante de la parte actora y los del Dr. Jorge Otamendi, por su actuación como letrado en causa propia (art. 12 de la Ley del Arancel), en la suma de PESOS ... (\$...) para cada uno (art. 14 de la citada ley).

Por todo lo expuesto SE RESUELVE: a) confirmar la resolución apelada, con costas y b) confirmar y regular los honorarios de conformidad con lo dispuesto en el considerando VII.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Eduardo Morán. Rogelio W. Vincenti. Marcelo Daniel Duffy.

RODRIGO M. PARDO. PROSECRETARIO DE CÁMARA.

Fallo N° 5:**PARTE/S: Corti Calvo Abogados SC c/ EN-AFIP DGI - R. (RP) 257/2007 s/DGI****TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. -- SALA: IV -- FECHA: 20/05/2014**

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los 20 días del mes de mayo de dos mil catorce, reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para conocer de los recursos interpuestos en autos: “Corti Calvo Abogados S.C c/ EN- AFIP DGI- Resol. 257/07 (RP) s/ Dirección General Impositiva”, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara doctor Jorge Eduardo Morán, dijo:

I.- Que por sentencia de fs. 319/323 vta., la señora juez de la instancia anterior hizo lugar, con costas, a la demanda revocando la resolución 257/07 de la Dirección Regional Palermo, por la que se desestimaba el recurso administrativo de apelación contra el acto del 13/02/07 que ordenaba la inscripción de la sociedad civil actora como contribuyente del impuesto a las ganancias y presentación de las declaraciones juradas por lo períodos no prescriptos.

Para así resolver tuvo en cuenta la normativa aplicable al caso y las conclusiones de la perito contadora, sobre esa base consideró que en la causa se encontraba acreditado que la actora es una sociedad civil integrada por profesionales que ejercen la abogacía, cuya actividad consiste en prestar servicios jurídicos y no está contemplada como explotación comercial. Por lo que se trata de un ente que no resulta sujeto del Impuesto a las Ganancias, no es contribuyente, y por lo tanto, las rentas que obtienen se atribuyen a los socios que son contribuyentes a título personal, debiendo incluir la utilidad impositiva en su propia declaración jurada. Finalmente cito jurisprudencia de esta Cámara.

Por último reguló los honorarios –en conjunto- de los Dres. Arístides Horacio María Corti y Rubén Amilcar Calvo, en la suma de \$... y de la perito contadora publica en la suma de \$....

II.- Que, contra dicha sentencia interpusieron recurso de apelación contra la regulación de honorarios los abogados de la parte actora (fs. 324) y la perito contadora (fs. 332/333), los que fueron concedidos a fs. 325 y 334 respectivamente.

Por su parte, a fs. 327/329, interpuso recurso de apelación la demandada, el que fue libremente concedido a fs. 330. Puestos los autos en la Oficina, expresó agravios a fs. 348/359, los que fueron contestados por la parte actora a fs. 361/364.

Sostiene la recurrente que no se está frente a la labor profesional realizada personalmente por los doctores Horacio Corti y Amilcar Calvo, sino que la sociedad civil “Corti y Calvo Abogados” responde a una organización empresarial que también contrata la labor de otros profesionales – contadores y abogados- que proveen sus servicios a la sociedad para resolver las cuestiones legales de sus clientes.

Asimismo considera que la sociedad, al desarrollar actividades susceptibles de generar rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que la ley de tributo grava y al encontrarse comprendida entre los responsables enumerados en el inciso b) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debe inscribirse en el impuesto. Ello toda vez que no caben dudas que es una organización profesional para ejercer una actividad económica consistente en la

administración de un estudio jurídico donde hay una inversión de capital y un riesgo económico teniendo en cuenta la inversión realizada.

Entiende que las rentas obtenidas provienen de una sociedad civil comprendida en el inciso b) del artículo 49 y, por ello, están alcanzadas por la tercera categoría.

III.- Que, la cuestión a dilucidar en la presente causa se centra en determinar si por la labor desarrollada por “Corti y Calvo Abogados S.C” como estudio jurídico, es correcto que sus rentas sean atribuidas a la cuarta categoría del impuesto a las ganancias (trabajo personal), como sostiene el actor, y no a la tercera categoría (ingresos obtenidos por las empresas) como considera el Fisco. Cabe agregar al respecto que cuestiones similares fueron resueltas por esta Sala in re: “Pistrelli Díaz y Asociados c/ EN – AFIP DGI- Resolución 208/06 s/ Dirección General Impositiva”, expediente 9716/2007 del 25/8/10; “Paracha Jorge Daniel (TF 29255-I) c/ DGI”, expediente 24759/2011 del 29/11/11, entre otros

Al respecto, el art. 49 –en lo que aquí interesa- establece que: “Constituyen ganancias de la tercera categoría:... Cuando la actividad profesional u oficio que se refiere el artículo 79 se complementa con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de tercera categoría”. Por su parte el artículo 79 inciso f) dispone que: “Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomiso...”.

IV.- Que, ambas partes reconocen que la actora es una sociedad civil cuya actividad principal es la de prestar servicios profesionales jurídicos -cuyo instituto se encuentra plasmado en el art. 1648 del Código Civil-. En virtud de ello no caben dudas de que la actividad de la actora es una actividad profesional, sin embargo corresponde establecer si dicha actividad se complementa con una explotación comercial y si, como lo sostiene la AFIP, que el hecho de que sea considerado una empresa trae consigo aparejado que exista una explotación comercial.

V.- Que, la circular DGI 1080, del 5/9/79 considera que “empresario es la persona física o sucesión indivisa, titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas”. Asimismo, mediante Dictamen (DATJ) 7/80 (DGI), del 7/5/80, el Departamento de Asesoría Técnica entendió que a los efectos fiscales el término “empresa” podría definirse como “Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”

Teniendo en cuenta dichos pronunciamientos corresponde aquí hacer una distinción ya que una empresa puede desarrollar tanto una actividad comercial como civil.

El Código Comercial, en su artículo 8º define el “acto de comercio”, sin que se incluya dentro de tal definición el ejercicio de profesiones liberales, ello en virtud de que son actividades civiles, más allá de que efectivamente persigan o no un fin de lucro.

Al respecto Aurelio Cid sostiene (Conf. “Las sociedades de profesionales frente al Impuesto a las Ganancias”, Errepar, Tomo XXV, pág. 535, junio 2004) que “la inclusión en tercera o cuarta categoría no depende de que una actividad sea desarrollada o no por una “empresa”. No existe ninguna norma o reglamento que diga eso. Los últimos párrafos de los artículos 49 de la ley y 68 de su decreto reglamentario no se refieren a una “empresa” sino a una “explotación comercial”, que ... no son términos sinónimos. Una “explotación comercial” será siempre una “empresa” aunque fuese unipersonal, pero una “empresa” no necesariamente es una “explotación comercial”. Asimismo considera que “...el criterio fiscal se sustenta básicamente en considerar como términos sinónimos “empresa” y “explotación comercial”, lo cual constituye un error que... queda claramente demostrado por el tercer párrafo del artículo 68 del reglamento”

VI.- Que, habiendo dejado en claro que no toda empresa es una explotación comercial corresponde analizar la normativa aplicable al caso. El artículo 49 dispone en su último párrafo que “cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complementa con una explotación comercial o viceversa (Sanatorios, etc.), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría”. Es decir que para que una actividad profesional tribute ganancia de la tercera categoría, dicha actividad debe complementarse con una actividad comercial, lo que exige una serie de elementos que exceden el simple reparto de honorarios como ocurre en el caso, cuyo objetivo no es conformar una verdadera explotación comercial sino prestar servicios profesionales. A ello cabe agregar que nada dice la ley respecto de la forma en que el profesional realice su actividad, ya sea en forma individual o asociada.

Asimismo, el art. 68 del decreto reglamentario, que trata las ganancias de la tercera categoría, dispone en su último párrafo que “quedan excluidos de las disposiciones de este artículo, las sociedades y empresas o explotaciones a que se refiere el párrafo precedente que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, en tanto no la complementen con una explotación comercial. Tales sujetos deberán considerar como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a los que se refiere el apartado 1) del artículo 2º de la ley, con el alcance previsto por el artículo 114 de este reglamento y aplicando, en su caso, lo dispuesto por el artículo 115 del mismo” .

De esta forma el decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias excluye de la tercera categoría a las actividades profesionales siempre que las mismas no se complementen con una explotación comercial y, asimismo, reconoce que los profesionales que desarrollen sus actividades en forma de sociedades y empresas o explotaciones sin que se complementen con una explotación comercial pertenecen a la cuarta categoría.

VII.- Que, por su parte, la Sala I del Fuero – en un caso similar al de autos- ha sostenido que “el modo en que el actor organizó su actividad profesional y hasta la forma en que la “presenta” en sociedad muestra que aparece como una empresa” y continúa “...que el capital del actor y el personal que ocupa para efectuar prestaciones profesionales, constituye un medio necesario para cumplirlas y en modo alguno puede ser calificado como una inversión que produzca renta, dado que quien lo emplea, esta ejerciendo una profesión liberal. De esta manera, se considere o no la actividad del actor como empresa, lo cierto es que por los mismos argumentos expresados por el Tribunal Fiscal, y aquí ampliados, no basta que la actividad concreta tome forma de empresa – insisto- u organización de medio personal según el a quo, para calificar en la especie al actor contribuyente de la tercera categoría.” Asimismo sostiene que “será de cuarta categoría la actividad desarrollada, aún en forma de empresa, por profesionales como el actor, que sólo lleven

a cabo el cumplimiento de su incumbencia, en este caso universitaria, sin abarcar otra actividad de tipo comercial complementaria, aún cuando los beneficios que perciben pudieren rotularse como lucro” (conf. Sala I, “Ramos Jaime Francisco Alfredo (TF 18457-I) c/ DGI”, sentencia del 6 de junio de 2006)

Asimismo, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia el 4 de diciembre de 2009 en la causa “Paracha, Jorge Daniel s/ apelación” entendió que cuando el Fisco interpreta calificar la actividad del actor –contador y agente de propiedad industrial- como empresa, a los efectos de que sus rentas deban tributar por la tercera categoría, esta violentando el texto de las normas que regulan el gravamen. Asimismo, considera que resulta intrascendente la consideración de hechos tales como el número de personal con título habilitante que actúen en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en su equipamiento, el volumen de las operaciones facturadas, la existencia de facturas y documentación a nombre de la sociedad exclusivamente o la verificación de un riesgo económico en razón de la inversión realizada. Sentencia confirmada por esta Sala el 29/11/11 en autos “Paracha, Jorge Daniel (TF 29255-I) c/ DGI”. Ver también esta Sala in re: “Otamendi, Jorge c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 11/3/2014.-

VIII.- Que, en virtud de todo lo expuesto, cabe concluir que las sociedades civiles cuya actividad es la de prestación de servicios profesionales, sin desarrollar en forma complementaria explotación comercial alguna, tributan ganancias de cuarta categoría. El hecho de considerar a dichas sociedades como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial. Por todo ello, voto por rechazar el recurso interpuesto por la parte demandada y confirmar la sentencia apelada con costas de esta instancia a la vencida (art. 68 CPCCN).

IX.- Que, en atención a lo establecido en los artículos 6º, 7º, 9º, 19, 37 y 38 y concordantes de la ley 21.839 y ponderando la naturaleza jurídica del juicio, el monto, la importancia de la cuestión y entidad de las labores desarrolladas, SE CONFIRMAN los honorarios regulados a los doctores Arístides Horacio Corti y Rubén Amilcar Calvo, en representación de la parte actora y por su actuación en la Alzada SE REGULAN los honorarios en la suma de pesos ... (\$...), en conjunto.

Que, teniendo en cuenta lo expuesto en los considerandos que anteceden, y en atención a lo establecido en el artículo 3º, incisos b), e) y g) del decreto-ley 16.638/57, y ponderando la entidad y amplitud de las cuestiones sometidas a conocimiento de la perito contadora Elvira Beatriz Paretti, atento el mérito, calidad y eficacia del trabajo desarrollado, así como la adecuada proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron durante la sustanciación del proceso (arg. Fallos: 260:14 y 300:70, entre otros), CONFÍRMANSE –desde que sólo fueron apelados por bajos- los honorarios regulados a su favor.

Los señores jueces de Cámara, doctores Marcelo Daniel Duffy y Rogelio W. Vincenti adhieren al voto que antecede.-

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, SE RESUELVE: 1) Confirmar la sentencia apelada, con costas de esta instancia a la demandada vencida (art. 68 CPCCN).

2) Regular los honorarios profesionales por la actuación en esta instancia de acuerdo con lo expuesto en el considerando IX.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

Rogelio W. Vincenti. Jorge Eduardo Morán. Marcelo D. Duffy

Cita digital: EOLJU171935A Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.

Fallo N° 6:**PARTES: Paracha, Ángel (TF 29.256-I) c/DGI s/queja - recurso de hecho****TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac. FECHA: 11/11/2014****DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN**

Suprema Corte:

-I- La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó la resolución nro. 7/07, mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) había determinado de oficio la obligación tributaria del actor frente al impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2002 y 2003), con más intereses y multa (fs. 364/366 de las actuaciones principales, a las que me referiré en lo sucesivo).

Para así decidir, el tribunal a quo consideró que los ingresos provenientes de sociedades civiles, cuya actividad es la prestación de servicios profesionales y que no desarrollan en forma complementaria una explotación comercial se encuentran comprendidos en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias (renta del trabajo personal). Manifestó que el hecho de considerar a dichas sociedades como empresas no implica la existencia de una explotación comercial.

Concluyó que, en el caso, el Fisco no demostró que la actividad profesional del contribuyente como contador público y agente de propiedad intelectual fuera complementada por una explotación comercial. Por ello, sostuvo que sus ingresos se encontraban alcanzados por la cuarta categoría del impuesto, y no por la tercera (beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio), aun cuando el actor organizara su actividad profesional bajo la forma jurídica de una sociedad civil.

-II- Disconforme con lo resuelto, la AFIP interpuso recurso extraordinario (fs. 379/394) que, denegado (fs. 412), ameritó la presentación del recurso de hecho en consideración.

Alega que las rentas obtenidas por el señor Paracha como socio de "G. Breuer Sociedad Civil" están comprendidas en el artículo 49, inciso b, de la ley del impuesto a las ganancias en tanto se trata de ingresos obtenidos por sociedades que no están incluidas en el artículo 69 de la ley. Agrega que es irrelevante la existencia de una actividad comercial complementaria porque no es aplicable al caso el último párrafo del artículo 49, que se refiere a la actividad profesional que no es desarrollada a través de la constitución de una sociedad.

Enfatiza que el actor obtiene sus rentas como integrante de una sociedad civil, y que ésta brinda servicios propios de una profesión liberal, pero organizados en forma de empresa. Agrega que se encuentra acreditada la existencia de un patrimonio para llevar adelante una tarea profesional con fines de lucro; la contratación de un elevado número de profesionales; un nivel significativo de inversión en equipamiento; la organización de una estructura jerárquica dedicada a emplear recursos humanos y materiales; un considerable volumen de las operaciones facturadas; y la distribución de utilidades entre socios activos y dos socios con derecho especial no profesionales que no desarrollan actividad en la empresa.

Alega que no se trata de un grupo de profesionales asociados con el fin de ejercer su profesión de manera independiente, sino que constituye una sociedad civil integrada por profesionales que pueden realizar actos civiles o de comercio. Señala que esa sociedad está dirigida por un consejo de administración que toma decisiones en nombre del grupo y que factura los servicios prestados.

A partir de ello, concluye que las rentas obtenidas por el señor Paracha exceden el ejercicio de una actividad profesional liberal realizada a título personal.

-III- En mi opinión, el recurso extraordinario interpuesto fue mal denegado, en tanto cuestiona la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -artículos 2, 49 y 79 de la ley 20.628 (texto ordenado por decreto 649/1997), y artículo 68 del decreto 1344/98- (artículo 14, inciso 3, ley 48). Además, la sentencia definitiva es contraria al derecho que el recurrente fundó en el derecho federal.

-IV- En el presente caso, se encuentra controvertido si los ingresos obtenidos por el señor Paracha en su carácter de socio de "G. Breuer Sociedad Civil" están comprendidos en la tercera o en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias, y el tratamiento tributario que corresponde dispensarle por esa razón.

A esos efectos, cabe recordar que el actor es contador y agente de la propiedad industrial, y forma parte, junto con otros profesionales, de la sociedad "G. Breuer Sociedad Civil", que, a su vez, tiene participación en otra sociedad civil, a saber, "G. Breuer Abogados" (fs. 116/7). La primera sociedad mencionada fue constituida en 1928, cuando diversos profesionales se obligaron a aportar capital y trabajo profesional a cambio de obtener utilidades apreciables en dinero y dividirlas entre sí. Tiene por objeto la prestación de servicios profesionales tendientes a la obtención de patentes de invención, diseños y modelos industriales, marcas de fábrica y de comercio, y demás derechos de propiedad industrial; como así también brindar asesoramiento y asistencia jurídica (fs. 117). Los servicios profesionales que presta y factura la sociedad a su nombre son realizados por los socios y por una importante cantidad de profesionales -abogados, contadores y otros profesionales- que se desempeñan en relación de dependencia. La entidad cuenta con una estructura organizativa y un patrimonio propio para llevar a cabo sus actividades lucrativas (fs. 123, 127 y 218). Además, del estatuto surge que las utilidades obtenidas por "G. Breuer Sociedad Civil" son distribuidas entre los socios y entre los cónyuges supérstites de quienes fueron socios (fs. 131).

En los ejercicios fiscales controvertidos, el señor Paracha ingresó el impuesto a las ganancias encuadrando los ingresos obtenidos en la cuarta categoría correspondiente a la renta del trabajo personal. La AFIP, luego de practicar una fiscalización, recategorizó los ingresos en la tercera categoría, que comprende a los beneficios de las empresas y de ciertos auxiliares de comercio. En virtud de ello, consideró que eran improcedentes las exenciones en concepto de diferencias de cambio declaradas por el contribuyente en tanto esa exención no comprende a los sujetos comprendidos en el artículo 49, incisos a, b y c. Por ello, la AFIP impugnó las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales 2002 y 2003, determinó de oficio la obligación tributaria, resultando una acreencia a su favor de \$..., más intereses y multa (resolución nro. 7/07).

-V- La ley del impuesto a las ganancias distingue cuatro clases de rentas gravadas y prevé tratamientos específicos para cada una de ellas; por ejemplo, en relación con el modo de imputación de las ganancias y los gastos (artículo 18, ley 20.628), y la determinación de la exención que alcanza a las diferencias de cambios (artículos 20, Inciso v, 94; y 97, inciso a, ley citada). La primera categoría abarca a la renta del suelo, y la segunda, a la de los capitales; los ingresos de ambas clases provienen, en lo sustancial, de la mera posesión de bienes. En cambio, la tercera categoría comprende a los beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio, que derivan en forma conjunta del capital y del trabajo del titular. Finalmente, la cuarta categoría alcanza a la renta del trabajo personal, que se caracteriza por que las ganancias derivan casi exclusivamente de la labor propia del titular.

Más específicamente, el artículo 49 de la ley 20.628 define a las ganancias de la tercera categoría. Su inciso a comprende a "[l]as obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69" -entre otros, sociedades de capital-, y su inciso b se refiere a "[todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste". Luego, el artículo 49 afirma en su último párrafo que "[cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complementa con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría". Por su lado, el artículo 79, inciso f, afirma que constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes "[d]el ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario [...]".

En suma, la tercera categoría comprende a las rentas que provienen de la conjunción del capital y del trabajo. En los términos de la ley 20.628, la definición de este tipo de ganancias se centra en el sujeto que las obtiene, entre otros, las sociedades de capital y los sujetos mencionados en el artículo 69 (artículo 49, inciso a), y cualquier otra clase de sociedades (artículo 49, inciso B). De esta norma resulta que todas las rentas obtenidas por los sujetos comprendidos en el artículo 49 son consideradas de la tercera categoría, sin perjuicio de la naturaleza de la actividad generadora. En definitiva, la norma asume que en esos casos la renta obtenida no sólo es el resultado de la actividad, sino también de la modalidad de su desarrollo y organización.

En el presente caso, las rentas en cuestión provienen de una sociedad civil comprendida en el citado inciso b del artículo 49 y, por ello, están alcanzadas por la tercera categoría. En efecto, los ingresos obtenidos por el señor Paracha en carácter de socio de "G. Breuer Sociedad Civil" no son una contraprestación directa por el desarrollo de manera personal de su actividad profesional. Por el contrario, derivan de su participación en una sociedad, lo que en los términos del artículo 49 de la ley 20.628 determina la categoría de la renta. Es más, esos ingresos no provienen -o al menos, no provienen solamente- del ejercicio de una actividad profesional, sino de la organización de un conjunto de factores productivos -entre ellos, el trabajo de otros profesionales que se desempeñan en relación de dependencia-, que dirige el actor junto con los restantes socios. Ello refleja que la fuente de las ganancias es una conjunción del capital y el trabajo, lo que es propio de la tercera categoría prevista por la ley 20.628.

El ingreso que percibe el señor Paracha no es el resultado directo del ejercicio de una actividad, sino, fundamentalmente, de su modalidad de desarrollo, que se vincula con la existencia de una sociedad. Así, su renta es el resultado del capital invertido, de la organización de los factores de producción, y de la participación en las ganancias y en las pérdidas junto con los restantes socios. De este modo, el señor Paracha recibe un porcentaje de las utilidades totales de "G. Breuer Sociedad Civil" -y de los ingresos de ésta por su participación en "G. Breuer Abogados"- que no configura una retribución directa por las tareas realizadas a título personal, sino por su participación en ese emprendimiento común.

Además, el estatuto de la sociedad civil prevé la participación de los cónyuges supérstites de los socios en las utilidades del ente. Eso demuestra que los ingresos recibidos por los socios o los cónyuges supérstites de "G. Breuer Sociedad Civil" exceden los derivados del ejercicio de una profesión liberal a título personal, y son el fruto de una conjunción entre el capital y el trabajo.

Este encuadre torna inaplicable al caso el último párrafo del artículo 49, cuyo objeto es considerar comprendidas en la tercera categoría a las rentas provenientes de la actividad profesional u oficio que no se realicen a través de una sociedad, pero se complementen con una explotación

comercial. En ese caso, aun cuando no exista una sociedad o sujeto alcanzado por el artículo 49, el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considera como ganancia de la tercera categoría.

Para más, la interpretación de los artículos 49 y 79 expuesta no puede ser alterada por normas que no tienen por objeto la definición de las diversas categorías de ganancias, entre ellas, el artículo 2 de la ley 20.628 y el artículo 68 del decreto 1344/98. Por un lado, el artículo 2 de la ley citada determina, en principio y "sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría", cuáles son las rentas gravadas. Por otro lado, el artículo 68 del decreto reglamentario establece ciertas reglas específicas para la determinación del resultado neto impositivo de las ganancias de la tercera categoría. Esa disposición reglamentaria no puede tener por objeto excluir de la tercera categoría ingresos que de acuerdo a la ley 20.628 son considerados de esa clase, máxime cuando de la letra de la norma no surge que su propósito sea categorizar ganancias, sino establecer reglas específicas para la determinación del resultado neto impositivo. Justamente, la circunstancia de que el artículo 68 del decreto 1344/98 aclare que ciertas sociedades que prestan servicios profesionales sin complementarlos con una explotación comercial están excluidas de los efectos específicos de ese artículo confirma que están incluidas en la tercera categoría prevista por el artículo 49 de la ley 20.628.

-VI- Por lo expuesto, entiendo que corresponde hacer lugar a la queja, admitir el recurso extraordinario, revocar la sentencia y devolver las actuaciones a la cámara para que por quien corresponda se expida sobre las restantes cuestiones.

Buenos Aires, 18 de diciembre de 2013. ALEJANDRA MAGDALENA GILS CARBO

Buenos Aires, 11 de noviembre de 2014.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Paracha, Ángel (TF 29.256-I) c/ DGI s/ queja", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas por esta Corte en la causa P.234.XLVIII "Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso", sentencia del 2 de septiembre de 2014, a cuyos fundamentos cabe remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad.

La jueza Highton de Nolasco se remite, en lo pertinente, a la disidencia que suscribió en el precedente citado.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y, por mayoría, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO. CARLOS S. FAYT. JUAN CARLOS MAQUEDA.

Cita digital: EOLJU173329A Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.

Fallo N° 7:**PARTES: Marval & O'Farrel Sociedad Civil c/EN - AFIP-DGI - R. (GC) 29/2005 y 151/2006 s/DGI****TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac. -- FECHA: 11/11/2014****DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN**

Suprema Corte:

-I- Marval & O'Farrel Sociedad Civil promovió demanda contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (en lo sucesivo, AFIP) en los términos del artículo 23, inciso at de la ley 19.549 con el objeto de obtener la declaración de nulidad de la resolución nro. 151/06 (DE LGCN), que confirmó la resolución nro. 29/05 (DV GOCR.) por la que se determinó que los ingresos declarados por la actora se encuentran comprendidos en la tercera categoría del impuesto a las ganancias.

La Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la decisión del juez de primera instancia, que había admitido la pretensión de la parte actora y declarado la nulidad de la resolución determinativa. Para así decidir, en lo sustancial, consideró que la actividad de la sociedad civil - prestación de servicios profesionales- no se complementa con una actividad comercial. Por esta razón, concluyó que los ingresos derivados de esa actividad deben ser encuadrados en la cuarta categoría del impuesto (cf. artículo 49 y 79, inciso f, ley 20.628, t.o. decreto 649/1997).

-II- Disconforme con lo resuelto, la AFIP interpuso recurso extraordinario, que fue admitido por la existencia de cuestión federal y denegado por arbitrariedad. Esto último ameritó la deducción del correspondiente recurso de hecho.

Alega, por un lado, que resulta aplicable al sub examine lo dictaminado por el entonces Procurador General de la Nación en el caso "Pistrelli Díaz, c/ EN AFIP resol. 208/06 s/ Dirección General Impositiva", expediente S.C. P. 40, L. XLVTL de fecha 28 de diciembre de 2011. Por otro lado, señala, en lo sustancial, que las rentas obtenidas están comprendidas en el artículo 49, inciso b, de la ley del impuesto a las ganancias en tanto se trata de ingresos obtenidos por una sociedad-

-III- En mi opinión, el recurso extraordinario fue correctamente concedido en cuanto cuestiona la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -artículos 2, 49 y 79 de la ley 20.628, y artículo 68 del decreto 1344/98- (artículo 14, inciso 3, ley 48), y la decisión del superior tribunal de la causa fue contraria al derecho federal invocado. Por el contrario, la cámara rechazó erróneamente el recurso respecto a la tacha de arbitrariedad, habida cuenta de que se encuentra ligada de modo inescindible con la interpretación y alcance de las normas federales (Fallos: 330:2206).

-IV- Con relación a la primera cuestión, relativa a la admisibilidad de la vía procesal intentada, cabe destacar que la resolución nro. 151/06, aquí cuestionada, señaló que "... de acuerdo con lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 74 del Decreto N° 1397/79, la presente resolución reviste carácter de definitiva habiendo quedado agotadas al respecto las instancias administrativas, pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549" (artículo 2).

En tal inteligencia, razones de buena fe impiden cuestionar, a esta altura del trámite de la causa, la vía procesal escogida por la actora, que, de hecho, optó por la señalada específicamente por la Administración. Al respecto, corresponde recordar que la defensa en juicio y la seguridad jurídica exigen, como lo ha señalado la Corte Suprema, que el litigante conozca de antemano las reglas

procesales a las que debe atenderse en aras de procurar la tutela de sus derechos (Fallos: 311:2082).

Por los motivos expuestos, entiendo inaplicable el criterio expuesto en el caso "Pistrelli Díaz c/ EN AFIP resol. 208/06 s/ Dirección General Impositiva" ", expediente S.C. P. 40, L. XLVTI, por el entonces Procurador General de la Nación.

-V- En cuanto al fondo del asunto, considero que las cuestiones debatidas resultan sustancialmente análogas a las examinadas en mi dictamen del día de la fecha en la causa S.C. P. 234, L. XLVIII, "Paracha, Jorge c/ EN-AFIP", a cuyos términos corresponde remitir en lo pertinente.

-VI- Por lo expuesto, entiendo que corresponde hacer lugar a la queja, admitir el recurso extraordinario, revocar la sentencia y devolver las actuaciones a la cámara para que por quien corresponda se expida sobre las restantes cuestiones.

Buenos Aires, 18 de diciembre de 2013. ALEJANDRA GRILS CARBÓ

Buenos Aires, 11 de noviembre de 2014.

Vistos los autos: "Marval & O'Farrell Sociedad Civil c/ EN - AFIP DGI - Resol. 29/05 151/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas por esta Corte en la causa P.234.XLVIII "Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso", sentencia del 2 de septiembre de 2014, a cuyas conclusiones cabe remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad.

La jueza Highton de Nolasco se remite, en lo pertinente, a la disidencia que suscribió en el citado precedente "Paracha".

Por ello, oída la señora Procuradora General, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y, por mayoría, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la presentación directa en los autos principales. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI. CARLOS S. FAYT. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO. JUAN CARLOS MAQUEDA.

Cita digital: EOLJU173328A Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.

Fallo N° 8:**PARTE/S: Central Neuquén SA y otra c/Buenos Aires Prov. y otra****TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac. -- FECHA: 16/04/2002**

Buenos Aires, 16 de abril de 2002

AUTOS Y VISTOS; CONSIDERANDO:

1) Que a fojas 197/213 los doctores Jovtis y García Prieto exponen que revisten frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos el carácter de profesionales no inscriptos con relación al impuesto al valor agregado, razón por la cual no correspondería adicionar el 21% en concepto de alícuota de esa gabela sobre los honorarios regulados y pagados por la Provincia de Buenos Aires. Sin embargo agregan que en el "sub lite" han desarrollado su actividad en representación de la parte actora como integrantes del estudio jurídico Marval, O'Farrel y Mairal, denominación bajo la que actúa la sociedad civil Marval & O'Farrel. Sostienen que en función de las disposiciones contenidas en la ley del impuesto al valor agregado, particularmente las que establecen como sujeto del impuesto a los entes colectivos que agrupan a los profesionales o prestadores de servicios gravados en tanto las prestaciones no sean realizadas en forma ocasional, el hecho imponible verificado en el caso por los servicios profesionales determina que sea la sociedad civil referida la que debe afrontar el pago del tributo, por ser además la destinataria final de los honorarios que les han sido regulados. De tal manera concluyen que por tratarse de un ente colectivo inscripto la condena en costas, en el caso el Estado provincial demandado, debe pagar además de los emolumentos fijados el 21% correspondiente.

A fojas 218/31 se presenta espontáneamente el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y, por la legitimación que invoca, respalda la petición reseñada.

A fojas 233/6 y 240/3 la Administración Federal de Ingresos Públicos dictamina; y a fojas 251 la demandada Provincia de Buenos Aires se opone al planteo por las razones que allí indica.

A fojas 259/67 se presenta el doctor Horacio García Prieto en su carácter de apoderado de la sociedad civil Marval & O'Farrel y presenta una nota con carácter de declaración jurada a fin de dar cumplimiento a las previsiones contenidas en la resolución 689/1999 de la AFIP a la que le asigna el sentido de "regular aspectos formales", ya que considera que la cuestión sometida a decisión del Tribunal se encuentra "gobernada" por las disposiciones contenidas en el artículo 4 de la ley del impuesto al valor agregado (ver cuarto párrafo del punto II del escrito referido).

2) Que en el precedente de Fallos: T. 316 - pág. 1533 este Tribunal estableció la doctrina según la cual en los casos en los que la regulación de honorarios corresponde a los trabajos realizados por un profesional que reviste el carácter de responsable inscripto con relación al impuesto al valor agregado debe computarse en el cálculo pertinente la incidencia del mencionado tributo (consid. 5). En su mérito, y en esos supuestos, la parte condenada en costas debe adicionar el importe correspondiente a los honorarios regulados judicialmente a fin de no afectar la integridad de la regulación y no desnaturalizar la aplicación del régimen, trasladando de esa manera a quien debe pagar el bien o servicio gravado la carga del impuesto.

3) Que, por el contrario, en los casos en los que se trataba de profesionales no inscriptos con relación al impuesto de que se trata, la Corte, en Fallos: T. 322 - pág. 523, determinó que no debía considerarse la gravitación del tributo porque en virtud del régimen legal voluntariamente elegido por los interesados, quedaban al margen del ingreso del gravamen y de su sistema de liquidación.

En esa oportunidad se sostuvo que la ley 23349 "ha distinguido la situación de los responsables inscriptos de la de los no inscriptos. Estos últimos -por la menor relevancia económica de su actividad- están sujetos a un régimen que difiere del establecido con carácter general por la ley (énfasis agregado). Respecto de ellos no es aplicable el método de liquidación del impuesto mediante la confrontación entre el crédito y el débito fiscal (confr. arts. 11 y 12 de la ley 23349 y texto ordenado en 1977; 10 y 11 en el ordenamiento anterior)..." (consid. 7). "Las notorias diferencias en el modo de aplicación del impuesto respecto de uno y otra clase de sujetos hacen improcedente extender a los llamados responsables no inscriptos la doctrina establecida por el Tribunal en el caso 'Compañía General de Combustible', pues la adición ... no se concilia con el régimen jurídico del impuesto referente a los responsables no inscriptos" (consid. 8). Asimismo el Tribunal puso de relieve que "la ley del impuesto al valor agregado permite optar por inscribirse a quienes no tengan la obligación legal de hacerlo (art. 29, t.o. 1997). De manera que el responsable no inscripto reviste ese carácter porque ha preferido actuar como tal, en lugar de sujetarse a las disposiciones que rigen la actividad de los inscriptos... En efecto, si la apelante ha optado por actuar como responsable no inscripta, no puede válidamente agravarse de que no se le reconozca un derecho que sólo tiene su razón de ser (énfasis agregado) en el régimen jurídico referente a los inscriptos" (consid. 9 del precedente referido).

4) Que quedó así establecido que el legislador previó el traslado del tributo sólo con relación a los profesionales que revisten el carácter de responsables inscriptos. La particularidad legal determinó que quien careciera de ese carácter no quedase comprendido en el régimen de ingreso del tributo y su sistema liquidatorio.

5) Que el "sub lite" no se advierte razón suficiente para que la condenada en costas sea sometida a la carga que se pretende. Ha sido la calidad del profesional la que ha primado para que se haya efectuado una regulación que tuvo en cuenta el mérito y extensión de la labor realizada por ellos y no por el estudio que integran. Han sido sus obligaciones, de atender personalmente el asunto que les ha sido confiado, de abstenerse de colocar a un colega en su lugar sin el consentimiento de su cliente, de mantener su responsabilidad frente a aquel que depositó en ellos una confianza especial tal que determinaría en su caso la aplicación del artículo 902 del Código Civil, lo que exige concluir que por los servicios prestados, en definitiva "intuitu personae", es el carácter que aquéllos revisten frente al ente recaudador el que determina si debe considerarse en la regulación de honorarios la carga que tiene el impuesto al valor agregado.

En el expediente, más allá de que la intervención de los abogados aludidos se haya configurado por haberse efectuado una derivación interna en el estudio jurídico y de que existan acuerdos entre los interesados que los obliguen a entregar a la sociedad los honorarios percibidos, ningún servicio prestó la sociedad civil Marval & O'Farrel que exija reconocer el adicional pretendido. Fueron, en lo que al proceso interesa, los doctores Horacio García Prieto y David Daniel Jovtis quienes actuaron personalmente patrocinando, y después representando, a Central Neuquén SA y Central Puerto SA.

6) Que la relación interna referida resulta ineficaz para modificar o alterar aspectos de la relación jurídica sustancial y procesal verificada entre los letrados y la condenada en costas. Han sido esos abogados, y no la sociedad civil en cuestión, quienes han participado en el proceso frente a la parte demandada, y es a ellos a quienes la provincia perdedora les debe pagar los honorarios por los trabajos realizados que encuentran su razón de ser en el proceso judicial iniciado y en el marco legal que los rige (arg. Fallos: T. 317 - pág. 779; 1422; T. 319 - pág. 545; T. 319 - pág. 660). Los trabajos allí realizados engendraron y sirvieron de fundamento al nacimiento de la obligación. A

partir de ellos, entonces, nació una situación jurídica concreta e individual en cabeza de los sujetos referidos (arg. Fallos: T. 319 - pág. 1915, consid. 7), en la que no cabe reconocer incidencia a los vínculos que los unen con un tercero absolutamente ajeno al expediente judicial. No resulta del objeto de la obligación ni de la relación con sus sujetos el pago adicional que se reclama (arts. 499, 523 y 524, CC).

7) Que, de tal manera, y a los efectos previstos en Fallos: T. 316 - pág. 1533, carece de trascendencia el carácter que reviste la sociedad civil en relación con el impuesto en examen; sólo cabe reconocerle pertinencia al que ostentan los doctores Jovtis y García Prieto. Las derivaciones tributarias, configuradas por la expresa voluntad de los letrados acreedores, importan una contingencia ajena al proceso que en todo caso deberá ser soportada por quienes la generan y no por su contraria.

8) Que no son un óbice a lo expuesto las disposiciones contenidas en el decreto 692/1998 del Poder Ejecutivo Nacional, ni en la resolución del 24 de setiembre de 1999 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, ya que, en su caso, podrá determinar que los interesados ocurran ante el organismo pertinente a hacer valer los derechos que consideren tener; pero no cabe reconocerles la virtualidad de modificar la relación en examen.

Por ello, SE RESUELVE:

NO HACER LUGAR al planteo formulado a fojas 211/3. Costas por su orden por tratarse de una cuestión novedosa (arts. 68, segundo párrafo, y 69, CPCCN). Notifíquese.

Eduardo Moliné O'Connor - Carlos S. Fayt - Augusto César Belluscio - Enrique Santiago Petracchi - Guillermo A. F. López - Adolfo Roberto Vázquez - Gustavo A. Bossert.

Cita digital: EOLJU126859A Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.