

2015

Implicancias impositivas del nuevo Código Civil y Comercial

Esquemas de apoyo a la conferencia



Humberto Pedro Diez
Estudio Diez – Departamento de Capacitación
Conferencia 11 de junio de 2015



ÍNDICE

✓ MATERIAL DE APOYO 3

IMPLICANCIAS IMPOSITIVAS DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL..... 3

 Sociedad civil (regulación actual)..... 3

 Ley General de Sociedades (nueva regulación) 3

 Sociedad Civil Regulación Actual 4

 Régimen patrimonial matrimonial..... 5

 Régimen de comunidad..... 5

 Convenciones matrimoniales 6

 Régimen de separación de bienes..... 6

 Unión convivencial..... 7

 Sociedad anónima unipersonal 8

 Prescripción (regulación actual) 8

 Prescripción (nueva regulación) 8

 Los derechos reales en la nueva codificación 9

ANEXO NORMATIVO..... 10

 ART. 1676 – CÓDIGO CIVIL 10

 ART. 1758 – CÓDIGO CIVIL 10

 DICTAMEN DAL 53/1997 10

 DICTAMEN 49/2003 12

 FALLO RAMOS, JAIME FRANCISCO – CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. – SALA I – FECHA 06/06/2006 15

 FALLO PARACHA JORGE DANIEL C/DGI S/RECURSO – C.S.J.N. – 02/09/2014..... 28



✓ **MATERIAL DE APOYO**

IMPLICANCIAS IMPOSITIVAS DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL

SOCIEDAD CIVIL (REGULACIÓN ACTUAL)

FUENTE: LIBRO 2: DE LOS DERECHOS PERSONALES EN LAS RELACIONES CIVILES
 SECCIÓN 3: DE LAS OBLIGACIONES QUE NACEN DE LOS CONTRATOS
 TÍTULO 7: DE LA SOCIEDAD ARTÍCULOS 1648 A 1788BIS.

- ✓ Artículo 1676: “El poder de administrar la sociedad corresponde a todos los socios, y se reputa ejercido por cada uno de ellos, si no constare que para ejercerlo, los socios hubiesen nombrado uno o más mandatarios, socios o no socios.”
- ✓ Artículo 1758: “La sociedad queda disuelta, si fuere de dos personas, por la muerte de una de ellas; pero no si constare de mayor número de socios.”

LEY GENERAL DE SOCIEDADES (NUEVA REGULACIÓN)

FUENTE: LEY 19550. ANEXO.
 CAPÍTULO 1: DISPOSICIONES GENERALES
 SECCIÓN 4: DE LAS SOCIEDADES NO CONSTITUIDAS SEGÚN LOS TIPOS DEL CAPÍTULO II Y OTROS SUPUESTOS
 ARTÍCULOS 21 A 26

- ✓ Artículo 21: “La sociedad que no se constituya con sujeción a los tipos del Capítulo II, que omita requisitos esenciales o que incumpla con las formalidades exigidas por esta ley, se rige por lo dispuesto por esta Sección.”
- ✓ Artículo 22: “El contrato social puede ser invocado entre los socios. Es oponible a los terceros sólo si se prueba que lo conocieron efectivamente al tiempo de la contratación o del nacimiento de la relación obligatoria y también puede ser invocado por los terceros contra la sociedad, los socios y los administradores.”
- ✓ Artículo 23: “Las cláusulas relativas a la representación, la administración y las demás que disponen sobre la organización y gobierno de la sociedad pueden ser invocadas entre los socios.

 En las relaciones con terceros cualquiera de los socios representa a la sociedad exhibiendo el contrato, pero la disposición del contrato social le puede ser opuesta si se prueba que los terceros la conocieron efectivamente al tiempo del nacimiento de la relación jurídica.

 Para adquirir bienes registrables la sociedad debe acreditar ante el Registro su existencia y las facultades de su representante por un acto de reconocimiento de todos quienes afirman ser sus socios. Este acto debe ser instrumentado en escritura pública o instrumento privado con firma autenticada por escribano. El bien se inscribirá a nombre de la sociedad, debiéndose indicar la proporción en que participan los socios en tal sociedad.

 La existencia de la sociedad puede acreditarse por cualquier medio de prueba.”
- ✓ Artículo 24: “Los socios responden frente a los terceros como obligados simplemente mancomunados y por partes iguales, salvo que la solidaridad con la sociedad o entre ellos, o una distinta proporción, resulten:
 - 1) de una estipulación expresa respecto de una relación o un conjunto de relaciones;
 - 2) de una estipulación del contrato social, en los términos del artículo 22;
 - 3) de las reglas comunes del tipo que manifestaron adoptar y respecto del cual se dejaron de cumplir requisitos sustanciales o formales.”
- ✓ Artículo 25: “En el caso de sociedades incluidas en esta Sección, la omisión de requisitos esenciales, tipificantes o no tipificantes, la existencia de elementos incompatibles con el tipo elegido o la omisión



de cumplimiento de requisitos formales, pueden subsanarse a iniciativa de la sociedad o de los socios en cualquier tiempo durante el plazo de la duración previsto en el contrato. A falta de acuerdo unánime de los socios, la subsanación puede ser ordenada judicialmente en procedimiento sumarísimo. En caso necesario, el juez puede suplir la falta de acuerdo, sin imponer mayor responsabilidad a los socios que no lo consientan. El socio disconforme podrá ejercer el derecho de receso dentro de los DIEZ (10) días de quedar firme la decisión judicial, en los términos del artículo 92.

Cualquiera de los socios puede provocar la disolución de la sociedad cuando no media estipulación escrita del pacto de duración, notificando fehacientemente tal decisión a todos los socios. Sus efectos se producirán de pleno derecho entre los socios a los NOVENTA (90) días de la última notificación.

Los socios que deseen permanecer en la sociedad, deben pagar a los salientes su parte social.

La liquidación se rige por las normas del contrato y de esta ley”

- ✓ Artículo 26: “Las relaciones entre los acreedores sociales y los acreedores particulares de los socios, aun en caso de quiebra, se juzgarán como si se tratara de una sociedad de los tipos previstos en el Capítulo II, incluso con respecto a los bienes registrables.”

Concepto de Sociedad.

Artículo 1 — Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, **se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios**, participando de los beneficios y soportando las pérdidas.

La sociedad unipersonal sólo se podrá constituir como sociedad anónima. La sociedad unipersonal no puede constituirse por una sociedad unipersonal.

SOCIEDAD CIVIL REGULACIÓN ACTUAL

ADMINISTRACIÓN Y RETIRO DE SOCIO

CÓDIGO CIVIL

Administración Artículo 1676 ([ver texto](#))

Retiro o muerte de un socio Artículo 1758 ([ver texto](#))

Atención: Distinto al caso de sociedad de Hecho Dictamen 53/1997 ([ver texto](#))

IMPUTACIÓN DE LA RENTA 4TA. CATEGORÍA

POSICIONES

AFIP

A los efectos de determinar si la actividad ejercida por el profesional es o no complementada por una actividad o explotación comercial, se deberán evaluar las particulares circunstancias presentes en cada caso, pudiéndose tomar como pautas relevantes a tener en cuenta para arribar a una decisión: a) la utilización de servicios prestados por otros profesionales; b) la significatividad del capital invertido en la explotación; y c) la existencia de riesgo empresario.

Ver Dictamen 49/2003 ([ver texto](#))

Jurisprudencia a Favor de la cuarta categoría

Las sociedades civiles cuya actividad es la 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.

Ramos Jaime Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal 06/06/2006 ([ver texto](#))

Paracha Jorge Daniel CSJN 02/09/2014 ([ver texto](#))



RÉGIMEN PATRIMONIAL MATRIMONIAL	
RÉGIMEN DE COMUNIDAD	
<p>CARACTERÍSTICAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Es de carácter supletorio. los cónyuges quedan sometidos al mismo desde la celebración del matrimonio. ✓ Cada uno de los cónyuges responde frente a sus acreedores con todos sus bienes propios y los gananciales por él adquiridos. ✓ Por los gastos de conservación y reparación de los bienes gananciales responde también el cónyuge que no contrajo la deuda, pero sólo con sus bienes gananciales. ✓ El cónyuge cuya deuda personal fue solventada con fondos gananciales, debe recompensa a la comunidad; y ésta debe recompensa al cónyuge que solventó con fondos propios deudas de la comunidad. ✓ Cada uno de los cónyuges tiene la libre administración y disposición de sus bienes propios, salvo los que requieren asentimiento. ✓ La administración y disposición de los bienes gananciales corresponde al cónyuge que los ha adquirido. ✓ La administración y disposición de los bienes adquiridos conjuntamente por los cónyuges corresponde en conjunto a ambos, cualquiera que sea la importancia de la parte correspondiente a cada uno. ✓ La comunidad se extingue por: la modificación del régimen matrimonial convenido. ✓ Extinguida la comunidad, se procede a su liquidación. A tal fin, se establece la cuenta de las recompensas que la comunidad debe a cada cónyuge y la que cada uno debe a la comunidad. ✓ Son cargas de la comunidad: <ul style="list-style-type: none"> ➤ las obligaciones contraídas durante la comunidad. ➤ el sostenimiento del hogar, de los hijos comunes y de los que cada uno tenga, y los alimentos que cada uno está obligado a dar. ➤ las donaciones de bienes gananciales hechas a los hijos comunes, y aun la de bienes propios si están destinados a su establecimiento o colocación. ➤ los gastos de conservación y reparación de los bienes propios y gananciales. ✓ Disuelta la comunidad, la partición puede ser solicitada en todo tiempo, excepto disposición legal en contrario.
<p>Fuente: Libro segundo: "Relaciones de familia". Título 2: "Régimen patrimonial del matrimonio". Capítulo 2 "Régimen de comunidad."</p>	



RÉGIMEN PATRIMONIAL MATRIMONIAL

CONVENIONES MATRIMONIALES

CARACTERÍSTICAS	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sólo pueden ser objeto de convenciones matrimoniales: ✓ La designación y avalúo de los bienes que cada uno lleva al matrimonio. ✓ La enunciación de las deudas. ✓ Las donaciones que se hagan entre ellos. ✓ La opción que hagan por alguno de los regímenes patrimoniales previstos en este Código. ✓ Los restantes acuerdos entre los futuros conyugues sobre cualquier otro objeto es nulo. ✓ Deben ser hechas por escritura pública antes de la celebración del matrimonio, y sólo producen efectos a partir de esa celebración y en tanto el matrimonio no sea anulado. ✓ Pueden ser modificadas antes del matrimonio, mediante un acto otorgado también por escritura pública. ✓ Para que produzca efectos respecto a terceros, debe anotarse marginalmente en el acta de matrimonio. ✓ Una vez celebrado el matrimonio, el régimen patrimonial puede modificarse por convención de los cónyuges. ✓ Para modificarse el régimen se requiere: un año de aplicación del régimen patrimonial, convencional o legal, mediante escritura pública. ✓ Además, para que este cambio produzca efectos a terceros, se debe anotar marginalmente en el acta de matrimonio. ✓ Los acreedores anteriores al cambio de régimen que sufran perjuicios por tal motivo pueden hacerlo declarar inoponible a ellos. Pueden ejercer esta opción en el término de un año a contar desde que lo conocieron. ✓ Las personas menores de edad autorizadas judicialmente para casarse no pueden hacer donaciones en la convención matrimonial ni hacer saber la opción que hagan por alguno de los regímenes patrimoniales previstos en el Código.
------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Libro segundo: "Relaciones de familia". Título 2: "Régimen patrimonial del matrimonio". Capítulo 1 "Disposiciones generales." Sección 1ª "Convenciones matrimoniales"

RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES

CARACTERÍSTICAS	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cada uno de los cónyuges conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales. Y además, responde por las deudas por él contraídas ✓ Cada uno de los cónyuges puede demostrar la propiedad exclusiva de un bien por todos los medios de prueba. Los bienes cuya propiedad exclusiva no se pueda demostrar, se presume que pertenecen a ambos cónyuges por mitades. ✓ Cesa la separación de bienes por la disolución del matrimonio y por la modificación del régimen convenido entre los cónyuges. ✓ Disuelto el matrimonio, a falta de acuerdo entre los cónyuges separados de bienes o sus herederos, la partición de los bienes indivisos se hace en la forma prescripta para la partición de las herencias.
------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Libro segundo: "Relaciones de familia". Título 2: "Régimen patrimonial del matrimonio". Capítulo 3 "Régimen de separación de bienes."



UNIÓN CONVIVENCIAL

<p>CARACTERÍSTICAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Unión basada en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notorio, estable y permanente de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o de diferente sexo. ✓ A los fines probatorios, se inscriben en el registro que corresponda a la jurisdicción local: la existencia de la unión convivencial, su extinción y los pactos que los integrantes de la pareja hayan celebrado. ✓ No procede una nueva inscripción de una unión convivencial sin la previa cancelación de la preexistente. ✓ La registración de la existencia de la unión convivencial debe ser solicitada por ambos integrantes. ✓ Los pactos de convivencia pueden regular: <ul style="list-style-type: none"> ➤ La contribución a las cargas del hogar durante la vida en común ➤ La atribución del hogar común, en caso de ruptura. ➤ La división de los bienes obtenidos por el esfuerzo común, en caso de ruptura de la convivencia ✓ Los pactos pueden ser modificados y rescindidos por acuerdo de ambos convivientes. El cese de la convivencia extingue los pactos de pleno derecho hacia el futuro. ✓ Los pactos serán oponibles a los terceros desde su inscripción en el registro de la jurisdicción y en los registros que correspondan a los bienes incluidos en estos pactos. ✓ Las relaciones económicas entre los integrantes de la unión se rigen por lo estipulado en el pacto de convivencia. Ahora, A falta de pacto, cada integrante de la unión ejerce libremente las facultades de administración y disposición de los bienes de su titularidad. ✓ Los convivientes tienen obligación de contribuir a los gastos domésticos. ✓ Los convivientes son solidariamente responsables por las deudas que uno de ellos hubiera contraído con terceros. ✓ Si la unión convivencial ha sido inscrita, ninguno de los convivientes puede, sin el asentimiento del otro, disponer de los derechos sobre la vivienda familiar, ni de los muebles indispensables de ésta, ni transportarlos fuera de la vivienda. ✓ Cesada la convivencia, el conviviente que sufre un desequilibrio manifiesto que signifique un empeoramiento de su situación económica con causa adecuada en la convivencia y su ruptura, tiene derecho a una compensación. Esta puede consistir en una prestación única o en una renta por un tiempo determinado que no puede ser mayor a la duración de la unión convivencial. ✓ El uso del inmueble que fue sede de la unión convivencial puede ser atribuido a uno de los convivientes en los siguientes supuestos: <ul style="list-style-type: none"> ➤ tiene a su cargo el cuidado de hijos menores de edad, con capacidad restringida, o con discapacidad. ➤ acredita la extrema necesidad de una vivienda y la imposibilidad de procurársela en forma inmediata. ✓ Respecto la distribución de los bienes: a falta de pacto, los bienes adquiridos durante la convivencia se mantienen en el patrimonio al que ingresaron, sin perjuicio de la aplicación de los principios generales relativos al enriquecimiento sin causa, la interposición de personas y otros que puedan corresponder.
-------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Libro segundo: "Relaciones de familia". Título 3: "Uniones convivenciales"



SOCIEDAD ANÓNIMA UNIPERSONAL

CARACTERÍSTICAS	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Las sociedades unipersonales sólo pueden constituirse mediante el tipo de las S.A. ✓ No pueden constituir otra sociedad unipersonal. ✓ Están sujetas a la fiscalización estatal permanente. ✓ Deben prever en sus estatutos una comisión fiscalizadora. ✓ Deben prever en sus estatutos la integración del Directorio con un mínimo de tres miembros. ✓ Su capital social deberá estar integrado totalmente al momento de su constitución. ✓ Su denominación social deberá contener la expresión sociedad anónima unipersonal, su abreviatura, o la sigla S.A.U.
------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Ley General de Sociedades | Capítulo II – Sección V

PRESCRIPCIÓN (REGULACIÓN ACTUAL)

APLICACIÓN DE LAS NORMAS RELATIVAS A LA PRESCRIPCIÓN CONTENIDAS EN EL CÓDIGO CIVIL AL ÁMBITO TRIBUTARIO

<ul style="list-style-type: none"> ✓ Como es bien sabido en nuestro país la potestad tributaria se encuentra repartida entre el estado nacional, las provincias y los municipios. Las provincias han delegado parte de su potestad tributaria al estado nacional y se han reservado para sí mismas las facultades para establecer tributos y determinar hechos imponibles (objeto, sujeto, base imponible, exenciones y alícuotas.) ✓ El tema que nos interesa, si bien suele existir cierta semejanza entre lo dispuesto en materia de prescripción en los Códigos Fiscales provinciales y lo establecido en la ley 11.683, existen situaciones en la que las legislaciones provinciales presentan varias particularidades respecto de plazos, formas de cómputo y otras características de la prescripción. ✓ En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido en distintas causas que las provincias no tienen reservado el derecho a legislar sobre cuestiones de fondo, como lo es el instituto de la prescripción, toda vez que esta potestad fue delegada a los legisladores nacionales a través del artículo 75 inciso 12) de la Constitución Nacional. ✓ La prescripción es un instituto general del derecho, por lo que las provincias no pueden legislar más allá de lo establecido en el Código Civil. En este sentido se expidió la Corte en la causa "Filcrosa SA c/Municipalidad de Avellaneda donde el Máximo Tribunal declaró que <i>"las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo."</i>

PRESCRIPCIÓN (NUEVA REGULACIÓN)

FUENTE: LIBRO 6: DISPOSICIONES COMUNES A LOS DERECHOS PERSONALES Y REALES
TÍTULO 1: PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD
ARTÍCULOS 2532 A 2572.

<ul style="list-style-type: none"> ✓ Artículo 2532: "Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos." ✓ Artículo 2560: "Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local."



LOS DERECHOS REALES EN LA NUEVA CODIFICACIÓN

Derecho real	Fuente Libro Cuarto	Artículos
Dominio	Título III	1941 a 1982
Condominio	Título IV	1983 a 2036
La propiedad horizontal	Título V	2037 a 2072
Los conjuntos inmobiliarios	Título VI Capítulo 1	2073 a 2086
El tiempo compartido.	Título VI Capítulo 2	2087 a 2102
El cementerio privado	Título VI Capítulo 3	2103 a 2113
La superficie	Título VII	2114 a 2128
El usufructo	Título VIII	2129 a 2153
El uso	Título IX	2154 a 2157
La habitación	Título X	2158 a 2161
La servidumbre	Título XI	2162 a 2183
La hipoteca	Título XII	2148 a 2237
La anticresis		
La prenda		



ART. 1676 – CÓDIGO CIVIL

[\(volver\)](#)

Art. 1.676. El poder de administrar la sociedad corresponde a todos los socios, y se reputa ejercido por cada uno de ellos, si no constare que para ejercerlo, los socios hubiesen nombrado uno o más mandatarios, socios o no socios.

ART. 1758 – CÓDIGO CIVIL

[\(volver\)](#)

Art. 1.758. La sociedad queda disuelta, si fuere de dos personas, por la muerte de una de ellas; pero no si constare de mayor número de socios.

DICTAMEN DAL 53/1997

[\(volver\)](#)

Sociedades de hecho. Clave Única de Identificación Tributaria. Retiro de un socio. Efectos:

- a) El retiro de un socio de una sociedad de hecho, conduce a su liquidación y disolución, siendo necesaria la inscripción de esta última en el Registro Público de Comercio (art. 98, L.19550).
- b) No obstante, es posible continuar con el giro social de la anterior sociedad, constituyendo una nueva sociedad que podrá ser tanto regular como irregular, pero siempre distinta de la anterior.
- c) En virtud de la formación de una nueva sociedad, se deberá dar de baja la Clave Única de Identificación Tributaria correspondiente a la anterior y solicitar el alta respecto a la sociedad conformada con posterioridad.
- d) El artículo 94 de la ley de sociedades comerciales que contempla las causales de disolución, sólo es de aplicación a las sociedades comerciales constituidas regularmente.

Texto:

I - Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de Asesoría ... con motivo de la consulta realizada por el Sr. A.A. Fernández ..., mediante la que requiere se le informe si el retiro de un socio de una sociedad de hecho, y la incorporación de otro en su lugar, trae aparejado la disolución de la sociedad y el cambio de su clave única de identificación tributaria (CUIT); señalando además que no se cumple ninguna de las causales de disolución del artículo 94 de Nº 19550 y sus modificaciones.

II - En orden a lo solicitado, este Departamento pasa a efectuar el análisis de la consulta planteada.

En primer término, cabe destacar que las sociedades irregulares, al igual que las de hecho, se encuentran reguladas por la Ley de Sociedades Comerciales, en el Capítulo Primero, Sección IV, "De la sociedad no constituida regularmente".

Al respecto la doctrina señala que la sociedad de hecho es aquella que "reúne los elementos básicos de la sociedad (intención de desarrollar una actividad común, formación de un fondo social con aportes de los socios y decisión de participar en los beneficios y en las pérdidas), pero que no se ha constituido según los recaudos formales e instrumentales exigidos por la ley" (ZUNINO, Jorge O., "Régimen de Sociedades Comerciales", Ley Nº 19550, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1992).



El artículo 21, dentro de la citada Sección IV de la Ley N° 19550, dice: "Las sociedades de hecho con un objeto comercial ... que no se constituyan regularmente quedan sujetas a las disposiciones de esta sección".

El artículo 22 de dicha ley, a su vez, prevé la disolución de la sociedad a pedido de cualquiera de los socios, mediante notificación fehaciente a todos los consocios; pudiendo ser evitada, si "la mayoría de éstos resuelve regularizarla dentro del décimo día y, con cumplimiento de las formalidades correspondientes al tipo, se solicite su inscripción dentro de los sesenta (60) días, computándose ambos plazos desde la última notificación".

Lo que el régimen societario argentino pretende, es que estos tipos de entes se trasladen hacia un tipo societario regular, o se produzca la disolución del mismo. Si bien la cuestión planteada no se encuentra prevista expresamente en la legislación reseñada, es asimilable la situación de retiro de uno de los socios, -siendo irrelevante el ingreso de otro socio en su lugar- al régimen fijado en el párrafo precedente. Tal retiro afecta la continuidad de la sociedad, debido al carácter disuasivo de la Ley de Sociedades Comerciales para con este tipo de entes. (ZUNINO, Jorge O., "Sociedades Comerciales. Disolución y Liquidación", Editorial Astrea, Bs. As., 1984, págs. 54 y siguientes).

La aceptación del retiro voluntario de uno de los socios, y la voluntad de continuar con la empresa social, sólo es factible si los consocios, en el mismo acto, aceptan el retiro de uno de los socios y el ingreso de otro; resolviendo, igualmente en el mismo acto, la regularización, mediante la adopción de uno de los tipos societarios, en el tiempo y con los requisitos legales previstos.

No obstante, es importante precisar que el caso que nos ocupa permite inferir que se trata de una sociedad de hecho formada por dos socios, a saber, A.A. Fernández y Guillermo X.X.. Ante el retiro de uno de ellos, la sociedad no regularmente constituida no se resuelve parcialmente, sino que necesariamente debe entrar en liquidación e inscribirse su disolución en el Registro Público de Comercio, a fin de surtir efectos hacia terceros, conforme a lo previsto por el artículo 98 de la Ley N° 19550.

En tal sentido, el párrafo segundo del artículo 23 de la Ley N° 19550, dispone que "La sociedad ni los socios podrán invocar respecto de cualquier tercero ni entre sí, derechos o defensas nacidos del contrato social...". Por lo tanto, al ser inoponibles a terceros las modificaciones y actos internos de la sociedad, determinan que toda alteración de su estructura carece en absoluto de virtualidad.

En consecuencia, el socio restante podrá continuar con el giro social con el nuevo socio, constituyendo una nueva sociedad, pudiendo ser tanto regular como irregular, pero siempre distinta de la anterior. (NISSEN, Ricardo A., "Sociedades no regularmente constituidas", ED, 80-899.).

Por lo tanto, atento la formación de una nueva sociedad, deberá dar de baja la clave única de identificación tributaria correspondiente a la anterior, y solicitar el alta respecto a la sociedad conformada con posterioridad.

Es dable advertir, asimismo, que por las razones expuestas precedentemente, este Departamento disiente con el criterio adoptado por el Dictamen N° 78/88, de la entonces Dirección Asesoría Legal y Técnica Tributaria, según el cual en las sociedades de hecho constituidas por dos o más personas, la transferencia por una de ellas de su participación social no significa la disolución de la entidad, la cual asume características distintas, debiendo ser solicitada expresamente por alguno de los socios -artículo 22 de la Ley N° 19550-; coincidiendo por el contrario, con el temperamento expresado en el Dictamen N° 15/83 de la entonces Dirección citada.



En relación a la aplicación del artículo 94 de la Ley de Sociedades Comerciales (causales de disolución de las sociedades), citada por el consultante, se considera que el mismo sólo es de aplicación a las sociedades comerciales constituidas regularmente.

[\(volver\)](#)

DICTAMEN 49/2003

[\(volver\)](#)

Sumario: IMPUESTO A LAS GANANCIAS. RESOLUCION GENERAL N° 830 (A.F.I.P.). CERTIFICADO DE NO RETENCION. RECURSO DE APELACION. ACTIVIDAD PROFESIONAL. EXPLOTACION UNIPERSONAL. NESTOR.... SUBDIRECCION GENERAL DE ...

Publicado en: BOLETIN IMPOSITIVO N° 77

DICTAMEN N° 49/2003

Fecha: 18/7/2003.

Sumario:

A los efectos de determinar si la actividad ejercida por el profesional es o no complementada por una actividad o explotación comercial, se deberán evaluar las particulares circunstancias presentes en cada caso, valoración que resulta competencia exclusiva del juez administrativo interviniente.

En ese orden de ideas y a título de colaboración, se considera que el mencionado funcionario podrá tomar como pautas relevantes a tener en cuenta para arribar a una decisión, las siguientes: a) utilización de servicios prestados por otros profesionales; b) significatividad del capital invertido en la explotación; y c) existencia de riesgo empresario.

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., a los efectos de que este servicio asesor analice la temática allí planteada y emita la correspondiente opinión, atento a la disparidad de criterios surgida entre dicha instancia y la División ... de la ex Región ..., con relación al encuadre como sujeto empresa del contribuyente del asunto.

Al respecto, cabe señalar que los presentes obrados reconocen su origen en el recurso de apelación interpuesto por el encartado contra la Resolución de fecha 06/04/01, dictada por la ex Región..., mediante la cual se rechazó su solicitud de emisión de una constancia especial de no retención en el Impuesto a las Ganancias.

Dicho acto denegatorio surgió como consecuencia del análisis de la petición incoada y la verificación de la situación fiscal del contribuyente efectuada por parte de la Agencia interviniente, la cual dictaminó que el mismo debería actuar como "sujeto empresa", debiendo incluir sus ganancias dentro de las rentas de la tercera categoría.

Para así concluir consideró que el responsable es un arquitecto que desarrolla su actividad requiriendo la participación de otros profesionales en distintas áreas y que de esa manera no ejerce su profesión de manera personal, sino a través del esfuerzo intelectual de otros profesionales que, por el nivel académico adquirido, dejan de ser meros auxiliares para suplantar o complementar al contribuyente en el desempeño de la labor profesional.

En dicha inteligencia sostuvo que la renta obtenida por el recurrente no deviene de la actividad que supone el ejercicio profesional en sí mismo, sino que aquella se transforma en otra de naturaleza comercial donde el beneficio lo genera la estructura proporcionada por la organización de la labor intelectual de los recursos humanos utilizados en el proceso económico, criterio que coincide con la opinión plasmada en el dictamen jurídico elaborado con motivo de la Resolución anteriormente reseñada.



Por su parte, la Subdirección General de ... discrepa con la opinión vertida y señala que no resulta claro el encuadre de "sujeto-empresa" atribuido al contribuyente por las áreas preopinantes.

II. En primer término, es dable destacar que este servicio asesor limitará su análisis a los aspectos técnicos vinculados con la cuestión sometida a tratamiento, no efectuándose consideraciones sobre la meritación de los argumentos expuestos por las partes, competencia exclusiva del juez administrativo interviniente.

Efectuada dicha aclaración, se estima conveniente a continuación efectuar una breve reseña sobre la normativa que regula la especie.

En tal sentido, es dable recordar que el artículo 2º de la Ley del gravamen establece que "son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;

2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3)...".

Asimismo, y con relación al objeto del gravamen, el segundo párrafo del artículo 8º de la reglamentación establece que las "sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, mencionadas en el apartado 2) del artículo citado, son las incluidas en los incisos b) y c) del artículo 49 de la Ley y en su último párrafo, en tanto no proceda a su respecto la exclusión que contempla el artículo 68, último párrafo, de este reglamento".

Al respecto, corresponde aclarar que el mencionado último párrafo del artículo 68 excluye de las disposiciones de esa norma -referidas a la determinación del resultado impositivo para la tercera categoría- a las sociedades y empresas o explotaciones que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la Ley, en tanto no se complementen con una explotación comercial.

Debemos recordar asimismo que el artículo 49 de la ley prevé que "Constituyen ganancias de la tercera categoría:

a) las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69;

b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste;

c) ..."

A su vez, el último párrafo de la misma norma aclara 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 otra parte, el artículo 79 prescribe que constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes, entre otras, "... f) del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario".



De la normativa glosada se desprende claramente que los beneficios derivados del ejercicio de una profesión liberal, en tanto ésta no se complemente con una explotación comercial, encuadran como ganancias de la cuarta categoría, mientras que en caso que sí se verifique dicha complementación, las rentas resultarán comprendidas en la tercera categoría.

Ahora bien, es en este punto donde se centra el debate planteado, consistente en determinar si en el sub-examine el ejercicio de la profesión por parte del responsable se ve complementado por una explotación comercial, supuesto bajo el cual los beneficios obtenidos caerán en la órbita del artículo 49 del marco legal.

Dicha cuestión ha sido objeto de tratamiento en el Dictamen N° ... (D.A.T.), el cual remarca el vacío normativo existente en la materia, destacando "... la necesidad de estudiar cada caso en particular a efectos de determinar el tratamiento impositivo que procede".

No obstante, señala que "... un elemento que se estima determinante de la explotación comercial es la existencia del trabajo remunerado de personas que poseen título habilitante de igual jerarquía que los socios que componen el sujeto tributario que se analiza".

Funda esa apreciación en que "... de esa manera los socios no están ejerciendo su profesión de manera personal, sino a través del esfuerzo intelectual de otros profesionales que por el nivel académico adquirido dejan de ser meros auxiliares para suplantar a los aludidos socios en el desempeño de la labor profesional", por lo que la renta así obtenida "no deviene de la actividad que supone el ejercicio profesional en sí mismo, sino que aquella se transforma en otra de naturaleza comercial donde el beneficio lo genera la estructura proporcionada por la organización de la labor intelectual de los recursos humanos utilizados en ese proceso económico".

Por último, y a modo de síntesis, considera que "en esos casos el ejercicio profesional de los sujetos asociados se limita a la supervisión, coordinación y manejo productivo del trabajo de otros profesionales, apreciándose así con claridad la característica de explotación comercial que predomina en los hechos".

Asimismo, y a los efectos de la aplicación del derogado Impuesto sobre los Capitales, la Circular N° 1.080 (D.G.I.) definió el concepto de empresa unipersonal puntualizando 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."

A su vez, en el Dictamen N° 7/80 (D.A.T. y J.), y haciendo referencia a la Circular mencionada anteriormente, se concluyó que no resulta imprescindible la existencia de personal en relación de dependencia para la configuración de una empresa unipersonal.

En dicho precedente se conceptualizó el término empresa como "... la 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 el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

En cuanto a la posición adoptada por la doctrina en este tema, resulta interesante traer a colación el aporte realizado por Juan Ferrari Herrero y José Luis Patrignani, quienes nos comentan, con referencia al entonces inciso e) -actual f)- del artículo 79 de la ley, que "Es evidente que se quiso privilegiar a una actividad que requiere del esfuerzo personal tanto para el que la desarrolla solo como para el que prefiere hacerlo asociado a otros profesionales"



("Tratamiento de las Sociedades de Profesionales en el Impuesto a las Ganancias", Revista La Información, Tomo LX, Agosto de 1989, pág. 218).

Los mismos autores expresan que las actividades encuadradas en el citado precepto son aquéllas "en las que la obtención de la renta depende de la dedicación personal del trabajador, del director o del profesional".

En ese entendimiento, explican que "Un estudio de profesionales asociados depende de la presencia y dedicación personal de cada uno de sus socios, los que deben asumir la responsabilidad personal e indelegable ante los organismos que regulan la actividad específica. Los resultados dependen casi exclusivamente del trabajo de la persona".

Asimismo, entienden que "Distinto es el caso de las rentas encuadradas en la tercera categoría, que dependen no sólo de la actividad personal del comerciante, industrial o auxiliar de comercio, sino también del capital invertido, del riesgo empresario y de la colaboración de su personal".

Se deduce de las consideraciones vertidas que, a los efectos de determinar si la actividad ejercida por el profesional es o no complementada por una actividad o explotación comercial, se deberán evaluar las particulares circunstancias presentes en cada caso, valoración que, se reitera, resulta competencia exclusiva del juez administrativo interviniente.

En ese orden de ideas y a título de colaboración, este servicio asesor considera como pautas relevantes a tener en cuenta para arribar a una decisión en los presentes obrados, las siguientes: a) utilización de servicios prestados por otros profesionales; b) significatividad del capital invertido en la explotación; y c) existencia de riesgo empresario.

Ahora bien, es dable advertir que en el caso bajo análisis, si bien el recurrente declara que el capital utilizado en la actividad es de escasa significación económica, la renta que obtiene proviene de la explotación de los servicios prestados por otros profesionales, quienes son los que desarrollan la labor técnica en lugar del presentante y facturan a éste los respectivos honorarios. Así pues, no estaríamos ante el supuesto contemplado por el inciso f) del artículo 79 de la Ley -es decir, servicios prestados en forma personal y a nombre propio por el beneficiario de la renta-, sino más bien ante una situación distinta, consistente en la intermediación entre la oferta y la demanda de servicios.

En ese mismo orden de ideas, también cabe resaltar que, en principio, el rubrado afronta el riesgo empresario inherente a la actividad desarrollada, por cuanto es quien contrata con los prestatarios a nombre propio y asume la responsabilidad por la realización de la tarea encomendada.

LILIANA INES BURGUEÑO - Jefe - Departamento Asesoría Técnica Tributaria

Conforme: 18/7/2003 - ALFREDO R. STERNBERG - Director (Int.) - Dirección de Asesoría Técnica

[\(volver\)](#)

FALLO RAMOS, JAIME FRANCISCO – CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. – SALA I – FECHA 06/06/2006

[\(volver\)](#)

En Buenos Aires a los 6 días del mes de junio del año 2006 reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos: "Ramos, Jaime Francisco Alfredo (TF 18457-I) c/DGI"; y

El Dr. Coviello dijo:



1) Que contra la resolución dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación (cfr. fs. 193/196) que revocó, con costas, la resolución dictada por el jefe de la División Revisión y Recursos de la Región Córdoba de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que había determinado de oficio la obligación fiscal en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995, con más intereses resarcitorios y aplicado una multa equivalente al 70% del impuesto omitido -con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11683, t.o. en 1998 y sus modif.-, la representación del Fisco Nacional (AFIP - DGI) interpone el recurso de apelación y expresa agravios (cfr. fs. 203/204 y 106/211, respectivamente), que merecieron la réplica de su contraria (cfr. fs. 221/226).

2) Que, para decidir como lo hizo, el a quo consideró por mayoría que:

1. De acuerdo al dictamen que sirvió de base a la resolución impugnada, el cual se sustentó en la circular (DGI) 1080 del 11/9/1979, cuando la actividad profesional individual se desarrolla con el concurso de equipamiento técnico y con otros profesionales dependientes, se configura una “empresa” y le es aplicable el tratamiento que la Ley del Impuesto a las Ganancias reserva a ese sector de contribuyentes.

2. Consecuentemente, el funcionario interviniente dio, entonces y “en un alarde de pigmaísmo mental”, de acuerdo al vocal Sergio P. Brodsky, primacía a lo accesorio en detrimento de lo principal, olvidando que el elemento capital puesto al servicio de la actividad universitaria no modifica el tipo de prestación, sin tener 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 más eficaz.

3. El capital para realizar estas prestaciones es un medio necesario para cumplirlas y no puede ser calificado como inversión de riesgo destinada a producir renta, porque quien lo emplea lo hace en el ejercicio de una “profesión liberal”, con lo cual quedó privilegiada la forma y no el contenido, olvidando que en el caso de autos, el primero sólo suministra informes profesionales y no produce ni vende bienes o mercaderías.

4. Se destacó que en las causas “Pifano” - 29/9/1986 y “Fernández Valdivieso” - 5/11/2001, ambas sentencias del Tribunal Fiscal, el Fisco Nacional había defendido una posición exactamente inversa a la actual, al opinar que los honorarios de un profesional se imputan conforme al método del “percibido” y no por el “devengado”.

5. La actitud fiscal que se cuestiona reposa en la circular 1080, que carece de efectos vinculantes con el impuesto a las ganancias por responder a una concepción tributaria distinta (en concreto, al impuesto sobre los capitales). Mas si bien la circular pondera la conjunción capital más trabajo remunerado y especializado de otras personas para tener por configurada a la “empresa”, también establece que no es determinante la mano de obra empleada, en tanto no comporte la realización de la prestación profesional o de una fase específica de su desarrollo.

6. En cuanto a la invocación de 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 para tener por probada la “empresa” debió fundar su eficacia y no lo hizo, con la sugerencia de haberse configurado la “sociedad profesional”. Y, en tal sentido, todas las probanzas arrimadas apuntan a ratificar la titularidad unipersonal del recurrente en la actividad, aventando la posibilidad de insinuar la figura societaria, ni siquiera “de hecho”.



7. El requisito previsto en los artículos 49, último párrafo y 2, apartado 2 de la ley 20628 y 8 y 25, último párrafo del reglamento de la ley, son el sustento que adscriben al artículo 79, inciso e) de la ley (cuarta categoría) a las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales, cuando no está complementado con una actividad comercial. En particular, destacó que las entidades del artículo 79 están excluidas de practicar ajuste por inflación porque las considera incluidas en la cuarta categoría de rentas y por ello, no son “empresas”.

8. La inexistencia comprobada de las condiciones previstas en el dictamen 7/1980 lleva a la convicción de que es inaplicable para resolver el caso de autos, y, descartada la circular 1080/1979, la solución apelada ha quedado sin sustento, y corresponde revocarla.

Finalmente, al resolver de tal forma, se ponderó que las demás cuestiones planteadas relativas a la nulidad del acto recurrido, a la obtención supuestamente irregular de las pruebas que sustentan la determinación de oficio, se han tornado abstractas, por lo que su consideración resulta inoficiosa.

De su lado la Dra. Gramajo -a cuyo voto adhirió el Dr. Bosco- sostuvo lo siguiente:

1. La cuestión consistía en determinar si el actor complementaba su actividad profesional con una explotación comercial.

2. En la especie, sostuvo que la solución la daba la naturaleza de la actividad del actor, que no podía ser considerada como una empresa, “con la única excepción de que quien preste el servicio lo haga constituyendo una sociedad civil o comercial, regular o no”.

3. En este caso el hecho de que el actor contara con un patrimonio para ese desempeño y un cierto riesgo empresario como puede ser la inversión en equipos que luego se espera recuperar, no permiten entender que se esté ante una actividad comercial que complementa la profesional.

3) Que, en sustento de sus agravios, el Fisco Nacional manifiesta que:

1. Liminarmente, en los agravios pone de relieve que la cuestión a dilucidar en la causa “consistió en tratar de definir si el contribuyente complementaba o no su actividad profesional de bioquímico con una explotación comercial, ya que en el primer supuesto el total de ganancias que se obtuviera del conjunto de actividades encuadrarían en las rentas de 3ª categoría del impuesto a las ganancias, debiendo imputarse por el sistema de lo devengado, en tanto que de no ser así se registrarían por el sistema de lo percibido de la 4ª categoría”.

2. El a quo al no considerar empresa o explotación unipersonal al actor, ha tratado de desmoronar el criterio de que la actividad desarrollada por el contribuyente se complementaba con algún tipo de actividad comercial, ya que de configurarse tal requisito el tipo de prestación brindada se encontraría alcanzada por la tercera categoría del impuesto a las ganancias, tal como lo considera el Fisco Nacional.

3. Se ha tratado de descifrar si el contribuyente complementa o no su actividad profesional de bioquímico con algún tipo de explotación comercial, y ello se encuentra más que probado en autos. Precisamente, el informe pericial deja traslucir que la razón social que obra en las facturas analizadas es “CEMAC” (Centro Especializado Microtécnicas Análisis Químicos) de Francisco Alfredo Ramos Jaime resaltando la condición de empresa unipersonal que posee el laboratorio del actor.



4. Asimismo dicho informe deja reflejado también que la organización cuenta con personal del área de bioquímica en relación de dependencia y que las guardias se liquidan como remuneración, poniéndose en evidencia que la tarea que se realiza no es personalísima y denotaría la existencia de una “organización profesional”. Además, el informe ha demostrado que el actor es propietario del laboratorio en un 100% y asume el riesgo empresario.

5. Se debe tener en cuenta la existencia de trabajo remunerado de personas que poseen título habilitante y de igual jerarquía, que el sujeto tributario que se analiza en el caso, de donde se concluye que el contribuyente no ejerce su profesión de manera personal, sino a través de esfuerzo intelectual de otros profesionales que por el nivel académico adquirido no son meros auxiliares para suplantar al profesional en el desempeño de su labor.

6. La renta del sujeto de la litis respecto del cual se verifica la situación señalada, no deviene de la actividad que supone el ejercicio, y, en casos como el de autos, se aprecia con claridad que predomina la característica de “una explotación comercial”.

4) Que, los antecedentes de la causa pueden resumirse así:

1. El 15/8/1996 el Fisco Nacional realizó una inspección en el local del laboratorio CEMAC, de la Ciudad de Córdoba, a fin de verificar el cumplimiento dado a la ley y disposiciones vigentes del impuesto a las ganancias, y se le requirió la presentación de declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales por el período fiscal 1995 y anticipos del período fiscal 1996 (cfr. fs. 2/5 del expte. [DGI] 184574-I).

2. La inspectora interviniente de la DGI, en el informe final de la inspección (cfr. fs. 29/33 de las actuaciones OI 90863-0), concluyó que se estaba “en presencia de ‘prima facie’ una empresa unipersonal que reúne todos los requisitos como tal”, y que bajo esas circunstancias “el contribuyente estaría encuadrado en lo previsto por el artículo 49, inciso b) y por lo tanto debería declarar sus rentas por el sistema de lo devengado (3ª categoría) como lo venía haciendo hasta el período fiscal 1995. Es decir que el contribuyente haciendo abstracción de que se trata de una empresa unipersonal centra su argumentación en el artículo 49, último párrafo, donde se hace mención a que el ejercicio de actividades profesionales incluidas en el artículo 79, inciso f) de ganancias, únicamente constituye ganancia de 3ª categoría cuando se complementa con una explotación comercial, y por el solo hecho de no desempeñar una actividad comercial complementaria supone que debe tributar en 4ª categoría” (cfr. fs. 30/33 de la actuación OI 90863-0).

4. El 30/12/1999 se emitió dictamen, en el cual, consideró que, conforme a lo establecido por la circular (AFIP) 1080, el concepto que reviste el empresario -a los efectos impositivos- 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”.

Continúa diciendo que “el mismo contribuyente reconoce no hallarse incurso en las 2 excepciones contempladas por esta normativa... y esta Administración tiene definido el concepto fiscal de empresa, con bastante claridad, el que encuadra dentro de la actividad desarrollada por el responsable” (cfr. fs. 212 y 212 vta. del expte. Vista y determinación de oficio).



5. El 30/12/1999, mediante la resolución D-86/1999 (cfr. fs. 213/218 del expte. cit.), el jefe de la Región Córdoba de la AFIP-DGI, teniendo en cuenta fundamentalmente, aparte de la prueba y los informes reunidos, el criterio fijado en la circular 1080 y el dictamen 7/1980, de la Dirección de Asuntos Técnicos de la entonces DGI, resolvió determinar de oficio con carácter parcial la obligación tributaria del actor por el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995, ascendiendo el impuesto omitido a la suma de \$ 33.456,60, que con los intereses resarcitorios ascendían a \$ 34.200, más una multa de \$ 23.419,62, equivalente al 70% del impuesto omitido de ingresar por el período fiscal 1995.

5) Que, los fundamentos normativos que dan sustento a las posiciones de las partes son los siguientes:

1. Para el Fisco, la situación del actor encuadra en la tercera categoría, más precisamente, en el artículo 49, inciso b) de la ley 20628 -t.o. 1997- y sus modif., del impuesto a las ganancias, que establece:

“Constituyen ganancias de la tercera categoría:

[...] b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste”.

Cabe puntualizar que como base para justificar que la norma no le era aplicable, el actor sustenta su posición en el hecho de lo dispuesto en el último párrafo de la citada norma:

“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”.

2. El actor, en cambio, encuadra su situación en la tercera categoría, artículo 79, inciso f) de la ley:

“Constituyen ganancias de la 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”.

3. En la circular 1080, reiteradamente citada, la entonces DGI, se trató de aclarar las dudas existentes respecto al alcance de lo dispuesto en el artículo 2, inciso c), última parte de la entonces Ley 21287 de Impuesto sobre los Capitales, t.o. 1977, en punto a lo que debía entenderse como empresario:

“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.

Constituyen el capital, a estos efectos, todo tipo de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata.

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 o de apoyo... en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional... o una fase específica en el desarrollo del mismo.

No están pues comprendidos en el concepto de empresario o empresa unipersonal, 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”.

4. El citado dictamen 7/1980 (copia de cuyo extracto corre a fs. 14 del expte. adm. OI 90863-0, “jurisprudencia referenciada por el responsable”), se dijo que, a los efectos fiscales, el término “empresa” podría definirse como la 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 el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla.

6) Que mientras el Tribunal Fiscal consideró que el actor no reviste a los efectos de la ley la calidad de empresario ni tiene como complemento una explotación comercial, en la resolución de la AFIP se ponderó, según se ha visto, en primer lugar, para encuadrar la situación del actor, el concepto “empresario”, que se desprende de la citada resolución 1080, que, en lo que interesa, fijaba fundamentalmente dos condiciones para tipificar el concepto de “empresario”:

- Quien a nombre propio y bajo su responsabilidad asume con, intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y
- Organiza, dirige y solventa a esos fines el trabajo remunerado y especializado de otras personas.

En la misma resolución se menciona que el actor reconoció reunir esas dos condiciones. Además, agregó que al actor también le comprendía el concepto formulado en el dictamen 7/1980.

De otra parte, en los agravios la demandada insistió más que en la calidad de empresario del actor, la incidencia de lo que puede significar la “explotación comercial” que atribuye a la forma en que él organizó su actividad.

1. Es decir, la AFIP tuvo en cuenta, que en virtud de que el actor era un “empresario”, aunque la empresa fuera unipersonal, le cabía la rotulación de responsable de la tercera categoría.

Ello lleva a la necesidad de perfilar mejor, a los efectos de la ley, si es posible que baste la sola organización -aun como empresa agregó- para que de plano se pueda atribuir el encuadre que dio la AFIP.

La respuesta que dio el a quo fue terminante: no constituye a los efectos de la ley una empresa la organización del actor, y las pautas “empresariales” suponen dar primacía a lo accesorio, en detrimento de lo principal, que es el intelecto, “con total olvido de que el elemento capital



puesto al servicio de la actividad profesional universitaria... no modifica en nada el tipo de prestación” (voto del vocal Brodsky), máxime ante la necesidad de contar en la actualidad con mejores equipos técnicos para la actividad de bioquímico que desarrolla el actor. Es decir, el personal de profesionales, especialistas, empleados administrativos y de limpieza y los equipos instalados no eran suficientes para considerar como una “empresa” dicha organización.

2. Además, puso de relieve que la circular respondía al tratamiento del antiguo impuesto a los capitales. Me parece importante reproducir el párrafo del vocal Brodsky, por su elocuencia: “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 por contrariar el principio ‘*nullum tributum sine lege*’” (el destacado me pertenece).

Precisamente, el artículo 2, inciso c) de la ley 21287, t.o. 1977 establecía lo siguiente:

“Son sujetos pasivos del impuesto [sobre los capitales]:

(...) c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.

Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquellas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales”.

El párrafo destacado es aquel al que se refería la circular 1080 (¿Se advirtió que el artículo citado de la ley sobre los capitales se refería a los sujetos del impuesto y no al hecho imponible?).

7) Que no parece en principio buen método aplicar extensivamente un criterio desarrollado en el marco de un tributo para aplicar a otro hecho imponible del que trata un impuesto distinto. Que todos los impuestos tengan esencia tributaria no significa que a todos los supuestos le sean extensivos los mismos razonamientos en la determinación del hecho imponible.

1. En efecto, la AFIP parte para aplicar el antiguo brocárdico que donde se da la misma razón se aplica el mismo derecho (o solución jurídica; “...”), toma como referencia la circular 1080 en la que se interpretaba el sentido que cabía dar al artículo 2, inciso c), respecto a la locución “empresa”.

La AFIP utilizó como único argumento -igual que en el dictamen que precedió la resolución impugnada- la característica empresarial para dar el encuadre en la tercera categoría de las ganancias del actor. Y nada más. Aunque luego agregó, en la defensa de la resolución impugnada, los elementos explotación comercial y lucro.

2. No pretendo ahondar en el criterio de los eximios comercialistas que dieron el concepto de “empresa” (del que todos podemos tener una idea, pero que pasarla al papel resulta tarea ingente; basta leer a los autores), mas no nos cuesta comprender, con el sentido común de cualquier persona, que “empresario” es quien tiene una “empresa” ello es, quien organiza capital y medios en aras de transferir bienes o prestar servicios, de lo cual pretende obtener un beneficio.



Por ello, Halperín decía con esa simpleza que debe presidir la interpretación de la ley, que “se entiende por empresa la organización de bienes y servicios para la producción de bienes o servicios” (Halperín, Isaac: “Curso de derecho comercial” - 3ª ed. - Buenos Aires - 1982 - T. I - pág. 47). O, también, Fernández y Gómez Leo, poniendo de relieve que nuestra legislación se refiere en el artículo 8, inciso 5) del CCo. en su aspecto económico, prescindiendo de su aspecto jurídico, consideran que “bajo esa concepción patrimonial para la cual prevalece lo material y concreto, se caracteriza a la empresa como organización de los diversos elementos que la componen (materiales, inmateriales y personales)” (Fernández, Raimundo L. - Gómez Leo, Osvaldo: “Tratado teórico-práctico de derecho comercial” - reimpr. - Buenos Aires - 1987 - T. I - pág. 265. Por lo demás, de los variados conceptos que de empresa se han dado -de los que se extrae que la versión más común y entendible para cualquier persona medianamente formada es la mejor- me remito a la amplia exposición de Zavala Rodríguez, Carlos J.: “Código de Comercio y leyes complementarias” - Buenos Aires - 1959 - T. I - págs. 57-64).

No hay que olvidar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, por cuanto el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 200:165; 281:144, 308:54; 312:207), reconociendo a cada uno de los términos empleados por la ley un sentido propio y no superfluo (Fallos: 297:142; 299:93; 301:460), debiendo interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin violentar su significado específico, máxime cuando aquél concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos: 308:1745; 315:1256; 316:2561; 324:2603).

3. Por lo tanto, del modo que el actor organizó su actividad profesional y hasta la forma en que la “presenta” en sociedad, muestra que aparece como una “empresa” bajo el nombre “CEMAC”, Centro Especializado de Microtécnicas y Análisis Clínicos de Francisco Alfredo Ramos Jaime (cfr. la pericia contable de fs. 159/162, donde además consta que tiene como empleados a cinco técnicos de laboratorio y, además, fs. 102/104 del expte. OI 22897-4, el actor declaró que tiene entre su personal a técnicos, administrativos y mucamas).

Lo cual me lleva a disentir con lo sostenido por el a quo y reconocer que, más allá de la crítica que pudiere merecer la conceptualización de la AFIP, ésta tiene razón, el actor es un empresario.

4. Ahora bien, la ley, conforme se sostiene en la doctrina, no es suficientemente clara para permitir un concepto de “empresa”, por lo cual se ha criticado el alcance que la ley le da en su artículo 2, apartado 2, a dicho concepto. Empero, esos críticos, en la búsqueda de dar un concepto de empresa o explotación contemplado en el artículo 49, inciso b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (“sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales”), consideraron que significa sintéticamente: a) la afectación de un patrimonio; b) una organización y “un álea o incertidumbre, es decir, un riesgo empresario...; ya sea por arriesgar fondos que se espera recuperar con el incierto resultado de una producción, exploración o investigación, susceptible de éxito o fracaso” (Raimondi, Carlos A. - Atchabaian, Adolfo: “El impuesto a las ganancias” - 3ª ed. - Buenos Aires - 1997 - pág. 42; cfr. asimismo, Reig, Enrique J.: “Estudio teórico práctico sobre el impuesto a las ganancias” - Montevideo - 1996 - pág. 169; Fernández, Raimundo L. - Gómez Leo, Osvaldo: “Tratado teórico práctico de derecho comercial” - T. I - reimpresión - Buenos Aires - 1987 - pág. 267).

8) Que si se sostiene que el actor es un empresario ¿esta situación de empresario, tendría incidencia decisiva en punto al encuadre? ¿Es, consecuentemente, la condición de empresario o empresa suficiente para rotular de plano al hecho imponible de la tercera categoría?



1. El artículo 49, inciso b) de la ley incluye las ganancias de cualquier otra clase de sociedades o empresas unipersonales, con lo cual, en una primera aproximación, éste sería el encuadre del actor.

2. Empero, el último párrafo del artículo toma el enlace con el artículo 79 (que se refiere a las ganancias de la cuarta categoría, y aunque no cita el inciso de este artículo, es el f), cuando de su propio texto se desprende que se exceptúan de la tercera categoría a las profesiones liberales u oficios, aunque estén constituidas como sociedades o empresas unipersonales, salvo cuando la actividad “se complemente con una explotación comercial o viceversa”, citando entre paréntesis a título de ejemplo, los “sanatorios, etc.” (no comprendo qué otros ejemplos puede incluir este “etc.”; en realidad, la remisión al ejemplo de los sanatorios ya la hacía Zavala Rodríguez, Carlos J.: “Código de Comercio y leyes complementarias” - T. I - Buenos Aires - 1959 - pág. 43, donde, tomando una referencia jurisprudencial, destacaba que al lado de la atención médica se suministraban medicamentos, alimento, habitación y otros servicios a los enfermos, en cuyo caso se entendían actos de comercio tales actividades complementarias. Y el ejemplo que pone la ley es claro para el caso: hay un complemento de tipo comercial al lado de la actividad netamente profesional).

Dicho artículo 79, inciso f) comprende -en lo que aquí interesa- los ingresos correspondientes al ejercicio de profesiones liberales, y si bien éstas pueden requerir para su ejercicio un pequeño capital, en forma de instrumental o equipo mecánico o de oficina, dicho capital es siempre accesorio y no llega a desvirtuar la naturaleza de estas rentas, como derivadas del trabajo personal (Reig, Enrique J.: “Estudio teórico práctico sobre el impuesto a las ganancias” - Montevideo - 1996).

3. De tal forma, se desvanece la afirmación vertida por el Fisco Nacional en el sentido de que “el contribuyente no ejerce su profesión de manera personal, sino a través del esfuerzo intelectual de otros profesionales que por el nivel académico adquirido no son meros auxiliares para suplantar al profesional en el desempeño de su labor” (cfr. fs. 209 del escrito de expresión de agravios).

Ello así, habida cuenta que queda demostrado 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, está ejerciendo una profesión liberal.

4. 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 criterio del a quo, para calificar en la especie al actor contribuyente de la tercera categoría.

9) Que el Fisco, en su defensa, ha sostenido, replicando al Tribunal Fiscal, que en la especie hay una “explotación comercial”. ¿Qué puede entenderse como explotación comercial (artículo 49, último párrafo de la ley)?

No concibo, en el caso, como bien lo dijo el a quo a un bioquímico que lleve a cabo su actividad propia de realizar análisis o estudios sin la organización acreditada en autos; y los ejemplos pueden seguir, pero prefiero atenerme al caso (cfr. fs. 207 correspondiente al escrito de descargo presentado por el actor ante la AFIP, expediente administrativo vista y det. oficio, donde expresa estos conceptos. De allí que pretender, como se desprende del dictamen de fs. 212/212 vta., del expediente administrativo, que la excepción al encuadre en la cuarta



categoría sea la prestación “personalísima” que exige la ley, se torna una utopía en estos tiempos).

Antes bien, la propia ley es bien precisa al señalar que la actividad “se complementa”; es decir, al lado del desarrollo de la incumbencia profesional aparece una actividad comercial. Vgr., en el caso aquí tratado, es evidente que si el bioquímico vende productos que fabrica, su encuadre sería dentro de la tercera categoría. Sin embargo, en autos no se demostró que el actor hiciera actividades comerciales complementarias de su profesión. Una interpretación coherente de la materia aquí tratada lleva a considerar que, por vía de principio, no es comerciante el profesional universitario que organiza como empresa su actividad, para el mejor desempeño de ésta. Obsérvese, en este sentido, que sus ganancias están dadas, por lo general, por los “honorarios” que regulan las leyes de los respectivos colegios profesionales; y, en todo caso, el “riesgo” no está dado por el giro del tráfico comercial o el intercambio de mercaderías, o a adquisición de insumos para producir otros bienes para su venta, sino por el hecho de poder percibirlos o no de sus clientes (para la descripción de lo que puede entenderse como “comerciante”, me remito a la palabra elocuente de Fontanarrosa, Rodolfo O.: “Derecho comercial argentino - parte general” - 3ª ed. - Buenos Aires - 1969 - T. I - págs. 132 y ss., sobre todo en lo que respecta a ciertas profesiones, como médicos o farmacéuticos. En igual sentido, ver también Zavala Rodríguez, Carlos J.: “Código de Comercio y leyes complementarias” - T. I - Buenos Aires - 1959 - págs. 44-45, donde no considera comerciantes a los profesionales médicos, dentistas o arquitectos).

10) Que, considero correcta la referencia del vocal Brodsky a lo dispuesto por los artículos 2, apartado 2 de la ley y 8 y 65 de la reglamentación anterior (decreto 2358/1986).

1. El artículo 2, apartado 2 anterior dispone que se conceptúan como ganancias, entre otras, los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos,

“todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69 [sociedades de capital, asociaciones civiles y fundaciones a las que no corresponda otro tratamiento, fideicomisos, establecimientos comerciales, industriales, etc., organizados en forma de empresa estable; etc.], se desarrollarán actividades indicadas en el artículo 79, incisos f) y g) y las mismas no se complementarán con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior” [rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que les produce y su habilitación].

2. El artículo 8, último párrafo del entonces decreto reglamentario, disponía:

“Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, mencionadas en el artículo citado, apartado 2 [artículo 2 de la ley], son las incluidas en el artículo 49, incisos b) y c) de la ley y en su último párrafo [ver supra, consid. 5, punto 1], en tanto no proceda a su respecto la exclusión que contempla el artículo 65, último párrafo de este reglamento”.

3. Por último, el artículo 65, que se refiere a las ganancias de la tercera categoría contempladas, en lo que interesa, en los incisos b) y c) y el artículo 49, último párrafo de la ley, establecía en su último párrafo:

“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 el artículo 79, incisos e) y f) de la ley [ver consid. 5, punto 2], en tanto no la complementen con una explotación comercial. Tales sujetos deberán considerarse como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que se refiere el artículo 2, apartado 1 de la ley ...”.

4. Cabe destacar que los mismos conceptos de las normas reglamentarias citadas mantiene la actual reglamentación, aprobada por los artículos 8 y 68, decreto 1344/1998 (t.o. 1998).

5. Habida cuenta que las normas reglamentarias, si bien subordinadas a la ley, la complementan, regulando los detalles indispensables para asegurar no sólo su cumplimiento sino también los fines que se propuso el legislador (Fallos: 241:384), de modo que, por ser ello así, pasan a integrar la ley, en la medida en que respeten su espíritu (cfr. Fallos: 281:170; 262:468; 312:1484, entre muchos otros), y tienen fuerza imperativa equivalente a la de la ley misma (Fallos: 262:468; 269:225), en consecuencia, el estudio e interpretación de la ley debe ser necesariamente completado con el dispositivo de su decreto reglamentario.

Y es este “vigente en esa época” el que nos da la pauta que confirma el criterio expuesto, ello es: será de la cuarta categoría la actividad desarrollada, aun 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, aun cuando los beneficios que perciben pudieran rotularse como lucro.

Creo que esta es la interpretación que condice con el espíritu de la ley y la precisión o especificación que da su reglamentación.

11) Que dijo el a quo que hubo una interpretación parcial de la norma, puesto que se tomó uno de los aspectos, como es la organización de personal y medios puesta por el actor para prestar su labor, y no a una interpretación integral de lo que se debe entender como hecho imponible para estos casos (no digo que hubo el “pigmeísmo” del que habla el vocal Brodsky, puesto que, acertada o no, se trata de una interpretación que no aparece atacable por estrecha o caprichosa. Es simplemente una opinión que como tal puede merecer crítica, pero no reproche. Me parece que todos debemos favorecer la percepción de los tributos, dentro de los principios constitucionales y lo que disponen las normas positivas).

1. Así, no se llevó a cabo una correlación entre el dispositivo del artículo 49, inciso b), de un lado, y su último párrafo y el artículo 79, inciso f), por el otro, como lo ha invocado el actor tanto en sede administrativa como en ésta. Es decir, faltó el apropiado estudio e interpretación de las normas en juego. Un impuesto no surge de una simple interpretación o por integración normativa, sino por la determinación del hecho imponible que está bien perfilado en la norma legal, más allá de que sea necesario interpretar los términos en que ésta fue redactada.

Como se expuso, en la resolución impugnada la demandada no tomó otro fundamento jurídico que el de la cualidad de empresario del actor, criterio que luego fue ampliado en sus agravios, al perfilar como actividad comercial la que llevaba a cabo el actor, aunada al lucro empresario.

2. Conviene recordar -reiterando conceptos antes vertidos- que el alcance de las leyes tributarias debe establecerse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo, computando la totalidad de las normas que lo integran para que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 311:2360; 313:1366; 314:458), por lo que no cabe atribuirle por vía de interpretación un alcance que difiera de su texto (cfr.



doctrina de Fallos: 310:865), ni extender el tributo por vía analógica (Fallos: 310:290; 312:912; 315:820).

En otros términos: cuando el legislador ha considerado pertinente gravar una actividad, lo ha señalado expresamente en la ley (doctrina de Fallos: 316:2329, consid. 8).

Lo dicho precedentemente es una consecuencia del principio de legalidad en materia tributaria, en cuanto veda la institución de tributos que no tengan sustento estricto en una ley formal. Y si bien el principio dice que el tributo debe tener su origen en la ley, y nada más, sin que se haga extensivo a la interpretación (cfr. Martín-Retortillo Baquer, Lorenzo: “La interpretación de las leyes tributarias” - Revista de Derecho Financiero - T. XI - Nº 43 - Madrid - 1961 - págs. 907 y ss., esp. pág. 957), lo cierto es que por imperativo constitucional la obligación tributaria debe estar concretamente instituida por la ley, de modo que surja claramente de la norma que por ella se instituye un tributo.

Cabe recordar al efecto que se tiene dicho que la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y las excepciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas (Fallos: 253:332; 255:360; 261:39; 312:912; 319:2185 y 3208; 324:415, entre muchos otros), en lo que puede considerarse como toda una definición acerca del alcance de dicha regla, en orden a que ella también debe abarcar -con fundamento último en los principios rectores de certeza y seguridad jurídica- la descripción precisa de aquellos elementos que componen la carga tributaria (cfr. esta Sala - “in re” “Scania Argentina” - 9/5/1996 - Impuestos - T. LIV-B - pág. 2313).

Y, como en el último pronunciamiento citado se expuso, la seguridad jurídica representa un valor que posee jerarquía constitucional (doctr. de Fallos: 243:465; 251:78; 252:134), constituyendo una de las bases principales de sustentación de nuestro ordenamiento, cuya tutela innegable compete a los jueces (Fallos: 242:501), y que es una imperiosa exigencia del régimen de propiedad privada (Fallos: 249:51).

La seguridad jurídica se ve -precisamente- favorecida por la claridad de las normas tributarias “que deben ser fácilmente comprendidas por el común de los hombres” (Casás, José O.: “Seguridad jurídica y tributación” - Revista Jurídica de Buenos Aires - 2001 - pág. 61 y ss., esp. pág. 104; Íd.: “Los principios en el derecho tributario” - Revista Argentina de Derecho Tributario - Nº 1 - Buenos Aires - 2002 - págs. 39 y ss., esp. págs. 53 y ss.; ver también García Novoa, César: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria” - Madrid - 2000 - págs. 147 y ss.).

Bueno es recordar que se escribió que “[d]esde el punto de vista técnico, y también en algún sentido desde un punto de vista moral, la ley fiscal debe tener, más aún que otras leyes; los caracteres esenciales, de *certeza*, la *unidad* y la *especialidad*”, y “[l]a certeza conviene a la precisión, *claridad* y *publicidad* ...porque el contribuyente debe saber todo lo que atañe a una materia o clase de tributos”, concluyéndose que “[l]as leyes fiscales deben ser *claramente redactadas*” (Bielsa, Rafael: “Estudios de derecho público” - DF - T. II - Buenos Aires - 1951 - págs. 581-582, y también pág. 603; el destacado aparece en el texto original).

3. En el caso ocurrente, estimo que el celo interpretativo de la demandada la llevó a extender la categorización de la empresa del actor un extremo que no resulta de una razonable hermenéutica de las normas en juego; no es tanto que se haya creado un tributo por interpretación o por aplicación analógica. Quizás habría que haber hecho las distinciones necesarias para que no se extendiera un criterio dado a un tributo (impuesto sobre los



capitales) a otro tributo como el de ganancias que grava una realidad distinta a los capitales. En todo caso, podría servir para dar un concepto de empresa, pero no para el encuadre de una ganancia, máxime si se tiene en cuenta que la propia AFIP en las causas TFN - “Pifano” - 29/9/1986 y “Fernández Valdivieso” - 15/11/2001, había sostenido que los profesionales tributaban dentro de la cuarta categoría, e decir, por “lo percibido”.

4. Antes de concluir el estudio sobre el fondo de la cuestión, destaco que de lo que llevo escrito se advierte la existencia de una falencia crítica en los agravios de la demandada, puesto que no sostuvo con la vehemencia que era de esperar, la réplica a la ausencia de las características de empresa de la organización puesta por el actor, ni el alcance que había que dar al concepto explotación comercial, ni al enlace lógico-interpretativo de lo sostenido por el a quo, o la insistencia de precedentes de la propia demandada para categorizar aquellas ganancias en la cuarta categoría. Mas he entendido conveniente aplicar en el caso -en un criterio extensible a las acciones que se deducen contra las sentencias del Tribunal Fiscal- la reiterada doctrina del fuero y de este Tribunal, que ha privilegiado un criterio amplio en punto a la merituación del cumplimiento de los requisitos del artículo 265 del CPCC, ello a fin de favorecer la defensa en juicio tanto de los particulares como del propio Estado (cfr. Sala III - “in re” “Vercelotti” - 15/9/1988; Sala V - “in re” “La Hispano Arg.” - 6/12/1995 y “Altamirano” - 14/2/1996; esta Sala - “in re” “Neironi” - 21/6/1994. También: CNFed. C.C. - Sala I - causas 5324 - 21/6/1988; 325 - 30/6/1989; 256 - 21/8/1990. Cfr. asimismo, esta Sala - “in re” “Manzini” - 3/10/1996; “Adecua” - 29/4/1997; “Edelmann” - 11/4/1997; “Basigaluz” - 20/6/1997; “Sandez” - 18/7/1997, entre muchas otras).

12) Que, finalmente, en atención al criterio favorable a la confirmación de la demanda, deviene innecesario el tratamiento de la multa aplicada por aplicación del artículo 45 de la ley 11683.

13) Que, por lo expuesto, propongo que se confirme lo decidido por el a quo, con costas.

El Dr. Buján dijo:

I. Que el memorial del recurrente no constituye la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se consideran equivocadas que exige el artículo 265, CProc., toda vez que:

1. En el voto de la Dra. Gramajo -al que adhirió el Dr. Bosco-, tras ponerse de relieve que la cuestión a dilucidar era si el actor “complementa o no su actividad profesional de bioquímico con una explotación comercial” -ya que en el primer supuesto, se aclaró, el total de ganancias que se obtuviese del conjunto de actividades encuadrarían en las de tercera categoría, debiendo imputarse por el sistema de lo devengado, y en el segundo caso se registrarían por el sistema de lo percibido de la cuarta categoría-, y, afirmando que “es en la naturaleza de la actividad que desarrolla que encontramos la solución de la causa”, sostuvo que “la prestación de servicios personales no puede ser considerada como empresa, con la única excepción de que quien preste el servicio lo haga constituyendo una sociedad civil o comercial, regular o no”, aclarando que “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”.



2. Tales argumentos, cualquiera sea su acierto o error, no fueron objeto de adecuada crítica por parte del apelante, quien, no rebatió que las actividades profesionales liberales a que se refiere el artículo 79 sólo pueden ser consideradas prestadas como “empresa” en el supuesto de hacérselo en “sociedad” -civil o comercial, regular o no-; como así tampoco que, no dándose tal supuesto, el hecho de que el ejercicio de la profesión se efectúe con una cierta organización, capital y riesgo empresario no permite concluir que se está ante una actividad comercial que complementa la profesional, afirmando dogmáticamente que “para poder deducir que existe una explotación comercial en el caso bajo estudio se debe tener en cuenta como elemento determinante la existencia del trabajo remunerado de personas que poseen título habilitante y de igual jerarquía que el sujeto tributario que en este caso se analiza”.

II. Que por ello, a mérito de lo expuesto, voto por que se desestime el recurso de la demandada, con costas, por no existir mérito para la dispensa.

El Dr. Licht adhiere al voto del Dr. Buján.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal

RESUELVE:

Desestimar el recurso de la demandada, y en su consecuencia, se confirma el pronunciamiento apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Néstor H. Buján - Pedro J. J. Coviello - Bernardo Licht

[\(volver\)](#)

FALLO PARACHA JORGE DANIEL C/DGI S/RECURSO – C.S.J.N. – 02/09/2014

[\(volver\)](#)

Buenos Aires, 2 de septiembre de 2014.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución DV MRRRI 7/2007, por medio de la cual la AFIP determinó de oficio la obligación tributaria del contador público Jorge Daniel Paracha en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003, liquidó intereses resarcitorios, y le aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

2°) Que para decidir en el sentido indicado, la cámara coincidió con el Tribunal Fiscal en cuanto a que las rentas obtenidas por el señor Paracha por su labor profesional como contador público y agente de la propiedad intelectual, desarrollada en el estudio "G. Breuer Sociedad Civil", debían ser computadas en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias (trabajo personal), y no en la tercera categoría de ese gravamen, como lo consideró el organismo recaudador al practicar el ajuste discutido en el sub examine.

Al respecto, la cámara consideró que el hecho de que la prestación de servicios profesionales se realice a través de una sociedad civil organizada como empresa no determina



que las rentas dejen de corresponder a la cuarta categoría. Afirmó que para que ello ocurra debe desarrollarse en forma complementaria una explotación comercial distinta de la principal. En este punto, puso de relieve que el Tribunal Fiscal señaló que tal extremo no se había acreditado en autos, y que el organismo recaudador no había formulado ningún agravio concreto ante esa alzada respecto de esa cuestión. En ese orden de ideas puntualizó -citando un precedente de esa sala- que considerar a las referidas sociedades como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial (fs. 365 vta.).

3°) Que contra lo así decidido, la AFIP interpuso recurso extraordinario, cuya denegación originó la presente queja. En sus agravios, el organismo recaudador sostiene, en síntesis, que las rentas obtenidas por el señor Paracha como socio de "G. Breuer Sociedad Civil" están comprendidas en el art. 49, inc. b. de la ley del impuesto a las ganancias, en tanto se trata de ingresos obtenidos por sociedades que no están incluidas en el art. 69 de la ley. Señala asimismo que es irrelevante la existencia de una actividad comercial complementaria porque no es aplicable al caso el último párrafo del citado art. 49, que se refiere a la actividad profesional que no es desarrollada a través de la constitución de una sociedad. En esa inteligencia, insiste en destacar que el actor obtiene sus rentas como integrante de una sociedad civil, y destaca que ésta brinda servicios propios de una profesión liberal, pero organizados en forma de empresa. Sobre el particular sostiene que se encuentra probada en autos la afectación de un patrimonio para llevar a cabo esas tareas profesionales con fines de lucro; la contratación de un elevado número de profesionales; un significativo nivel de inversión en equipamiento utilizado en la sociedad civil; la organización de una estructura jerárquica dedicada a emplear recursos humanos y materiales; un considerable volumen de 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.

4°) Que el recuso extraordinario ha sido mal denegado por el a qua en tanto se encuentra en disputa la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal, como son los artículos 2, 49, 69 Y 79 de la ley del impuesto a las ganancias (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

5°) Que resulta útil recordar que el art. 2°, apartado 2, de la citada ley 20.628 establece que son ganancias a los efectos de esa ley, sin perjuicio de lo dispuesto específicamente en cada categoría y aun cuando no se lo indique en ellas "los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos...obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el art. 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incs. f) y g) del art. 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior".

Por su parte, el citado artículo 79 dispone, en lo que resulta pertinente para el caso en examen, que constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes "del ejercicio de profesiones liberales u oficios ..." (inc. f, primer párrafo) "...". A su vez, el último párrafo del art. 49 dispone que "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".

En concordancia con esas normas, el art. 8° del decreto reglamentario de la ley del tributo (dto. 1344/98), establece que las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, mencionadas en el apartado 2 del art. 2° del texto legal "son las incluidas en los incisos b) y c) del artículo 49 de la ley y en su último párrafo, en tanto no proceda a su respecto la exclusión que contempla el artículo 68, último párrafo, de este reglamento ...". El aludido art. 68, que trata sobre la determinación del resultado impositivo de las ganancias de la tercera categoría, en el párrafo al que reenvía el citado art. 8°, excluye de sus disposiciones a las sociedades y empresas y explotaciones que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f y g del art.



79 de la ley -es decir, el ejercicio de profesiones liberales u oficios y -entre otras- la actividad de corredor o viajante de comercio- "en tanto no la complementen con una explotación comercial". Y dispone que tales sujetos "deberán considerar como ganancias los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 2do. de la ley..."

6°) Que habida cuenta de que las sociedades civiles no son un responsable incluido en el art. 69 de la ley 20.628, de las normas precedentemente transcriptas surge que los ingresos de esa clase de sociedades deben tributar de acuerdo con las previsiones del art. 2º, apartado 2, Y sus rentas computarse dentro de la tercera categoría. Sin embargo, ese principio encuentra excepción -en lo que resulta pertinente para el sub examine- en el supuesto en que tales rentas se originen en el "ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario" (inc. f del art. 79 de la ley 20.628), y en tanto esas actividades no se complementen con una explotación comercial (art. 49, último párrafo del citado ordenamiento).

7°) Que de tal manera, y como con acierto lo entendieron las sentencias de las anteriores instancias, no basta que la actividad profesional desarrollada en los referidos entes tome forma de empresa, para calificar las rentas como de tercera categoría, sino que para ello se requiere que tal actividad se complemente con una explotación comercial distinta de aquélla.

8º) Que, en efecto, en primer término cabe recordar que -según conocida doctrina de esta Corte- cuando la ley emplea determinados términos y omite, en un caso concreto, hacer referencia a un aspecto, la regla más segura de interpretación es que esos términos no son superfluos, sino que su inclusión se ha realizado con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 299:167; 321:2453, entre muchos otros). De tal manera, si el art. 49 in fine de la ley del tributo prescribe que "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", no puede entenderse que esa norma haya pretendido disponer la inclusión en la tercera categoría de las rentas provenientes del ejercicio de actividades profesionales desarrolladas a través de una organización empresaria pues, en ese caso, le hubiese bastado al legislador, simplemente, omitir su mención, en tanto que resultan atribuibles a la tercera categoría los resultados derivados de "empresas unipersonales ubicadas en [el país]" (art. 49 inc. b) y "las demás ganancias no incluídas en otras categorías" (art. 49 inc. e). En suma, no puede sostenerse válidamente que el legislador utilizó la expresión "se complementen con una explotación comercial" pero que en realidad quiso decir "se realicen mediante una organización empresaria". Por otra parte, no hay elementos que permitan aseverar que la mencionada norma se refiera únicamente a la actividad profesional realizada de manera individual y no a la desarrollada mediante una sociedad civil.

9°) Que en consecuencia, la organización como empresa no tiene incidencia decisiva respecto del encuadramiento impositivo de las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales. En efecto, en materia de interpretación de disposiciones legales no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, razón por la cual las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 310:195; 312:1614 y 1849; 313:132 y 1149; 314:458; 315:727; 319:1131; 320:2701; 321:2453 y 324:1481, entre otros). De ahí que al utilizar la expresión "explotación comercial" que complemente la actividad profesional, lo que la ley ha pretendido es incluir dentro de la tercera categoría una realidad distinta de aquella en la que la organización como empresa únicamente tiene por objeto dotar de una mayor eficiencia al servicio profesional ordenando a tal fin los distintos recursos humanos y materiales. Lo expuesto se encuentra abonado por el ejemplo dado por el propio legislador en el texto de la norma para esclarecer su sentido. En



efecto, en el citado último párrafo del art. 49, tras hacer mención a la actividad profesional u oficio complementado con una explotación comercial o viceversa, el legislador menciona, entre paréntesis, a los "sanatorios", respecto de los cuales puede advertirse con nitidez que la actividad profesional de los médicos se ve complementada con servicios comerciales de diversa naturaleza.

10) Que en esa inteligencia, y en cuanto aquí interesa, cabe entender que las ganancias provenientes de los servicios prestados por estudios profesionales organizados como empresas o sociedades -siempre que no se trate de sociedades de capital- encuadran en la cuarta categoría de la ley del impuesto, excepto el caso en que la actividad profesional se complemente con una explotación comercial.

11) Que, con tal comprensión, deben desestimarse los agravios del organismo recaudador pues las circunstancias fácticas a las que hace referencia -la cantidad de profesionales que actúan en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en equipamiento, la existencia de una estructura jerárquica dedicada a emplear recursos humanos y materiales para llevar adelante una actividad profesional con fines de lucro, el volumen de las operaciones facturadas, etc.- son demostrativas de la existencia de una organización empresaria, pero, como se expuso en los considerandos que anteceden, ello no es determinante para encuadrar a las rentas en la tercera categoría, pues a tal fin resulta necesaria la demostración de que el ente realiza una explotación comercial que complemente la referida actividad profesional, y como lo han señalado los tribunales de las anteriores instancias, no se han aportado pruebas que acrediten esa circunstancia.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora General, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito acreditado a fs. 63, notifíquese y remítanse las actuaciones al tribunal de origen.

RICARDO LUIS LORENZETTI
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO
(en disidencia)
CARLOS S. FAYT
ENRIQUE S. PETRACCHI
JUAN CARLOS MAQUEDA

DISIDENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Considerando:

Que las cuestiones debatidas en autos han sido adecuadamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora General, a cuyos fundamentos corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora General, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada; con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvase al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de conformidad con la presente.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



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 “[t]odas 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 “[c]uando 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 supervivientes de los socios en las utilidades del ente. Eso demuestra que los ingresos recibidos por los socios o los cónyuges supervivientes 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

[\(volver\)](#)

