Corte Suprema de Justicia de la Nación

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 MRRI 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

Corte Suprema de Justicia de la Nación

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 quo 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,

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de las normas precedentemente transcriptas surge que los ingresos de esa clase de sociedades deben tributar de acuerdo con las previsiones del art. 2°, 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.

8°) 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 refie-*

re 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 lle-

var 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

CARLOS S. FAYT

DISI-//-

ENRIQUE S. PETRACCHI

-8-

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENCIA 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

Recurso de hecho interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por la **Dra. Beatriz Lovotrico**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Silvia Josefina Pepe**.

Tribunal de origen: **Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

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