

Secretaría de Asuntos Académicos

Colección 60 Aniversario | Libros de Cátedra

Humberto Pedro Diez

Facultad de  
Ciencias Económicas  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

TÉCNICA Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

# Las prestaciones profesionales en el ámbito tributario

**TÉCNICA Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

**LAS PRESTACIONES PROFESIONALES  
EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

*Humberto Pedro Diez*

---

Diez, Humberto Pedro

Las prestaciones profesionales en el ámbito tributario. - 1a ed. - La Plata: EDULP, 2013.  
E-Book.

ISBN 978-987-1985-16-6

1. Impuestos. 2. Servicios Profesionales.  
CDD 336.2

---



Editorial de la Universidad Nacional de La Plata (EduLP)  
47 N.º 380 / La Plata B1900AJP / Buenos Aires, Argentina  
Teléfonos: (0221) 427-3992 / 427-4898  
editorial@editorial.unlp.edu.ar  
[www.editorial.unlp.edu.ar](http://www.editorial.unlp.edu.ar)

Corrección: Cintia Kemelmajer / Diagramación: Andrea López Osornio

EduLP integra la Red de Editoriales Universitarias Nacionales (REUN)

Primera edición, 2013  
ISBN N.º 978-987-1985-16-6

Queda hecho el depósito que marca la Ley 11.723  
©2013 - EduLP

---

# ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>CAPÍTULO 1.....</b>	<b>6</b>
<b>TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS</b>	
<b>CAPÍTULO 2.....</b>	<b>33</b>
<b>TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>	
<b>CAPÍTULO 3.....</b>	<b>57</b>
<b>TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS</b>	
<b>CAPÍTULO 4.....</b>	<b>74</b>
<b>LAS PRESTACIONES PROFESIONALES Y SU SITUACIÓN PREVISIONAL</b>	
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>81</b>
<b>EL AUTOR.....</b>	<b>84</b>

## INTRODUCCIÓN

El presente tiene por objeto realizar un análisis tributario integral en torno a las prestaciones de servicios profesionales. En tal sentido, se planteará en primer lugar su tratamiento en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado, analizando el sustento territorial como base fundamental, habida cuenta que mientras el tributo sobre la renta alcanza la imposición sobre el criterio mundial, el impuesto al valor agregado fija la imposición sobre la jurisdicción argentina, promoviendo la liberalidad cuando el servicio prestado desde nuestro territorio sea utilizado económicamente en el exterior por un usuario del mismo.

Asimismo, dentro del impuesto a las ganancias se analizará la problemática del servicio profesional prestado desde las distintas posibilidades subjetivas - directamente por el profesional, por un estudio o desde una sociedad civil-, para definir el conflictivo encuadre de la tributación en tercera o cuarta categoría, lo que determinará, entre otras situaciones, la imputación de ingresos y gastos por el criterio de lo devengado o por el criterio de lo percibido, la aplicación o no de exenciones sobre intereses de plazos fijos en instituciones bancarias de nuestro país, la revaluación de títulos públicos a valor de cotización al cierre y su contrapartida a resultados.

Seguido a lo anterior, se analizará, dentro de la imposición provincial, la problemática del impuesto sobre los ingresos brutos tanto en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como en la Provincia de Buenos Aires, marcando las diferencias, las coincidencias y pautas de distribución de la base imponible cuando el profesional preste sus servicios en forma concomitante en las dos jurisdicciones, precisando la técnica del convenio multilateral para realizar la atribución de base a cada fisco provincial.

Por último, se tratará la problemática de las locaciones de servicios efectuadas por profesionales y las contingencias y/o riesgos desde la faz laboral y previsional.

En todos los casos se hará un repaso de las normas jurídicas aplicables y objeto de discusión, para abordar luego la posición de la autoridad fiscal, las opiniones doctrinarias y la evolución jurisprudencial, de modo de comprender la totalidad de los tópicos y sus distintos puntos de conflicto.

# CAPÍTULO 1

## TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La normativa aplicable a las prestaciones profesionales

### **Una aproximación interpretativa sobre el encuadre de sus rentas**

La ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, ley 20.628) contiene una serie de normas aplicables en concreto a las rentas obtenidas por sujetos que se dediquen al ejercicio de profesiones liberales. En términos más genéricos, los profesionales resultan alcanzados por la definición de ganancias consagrada en el art. 2, apartado 1, de la ley 20.628, que dice:

A los efectos de esta ley 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 [...]

Sobre la base del primer apartado, se debe tributar el impuesto exclusivamente por los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su

habilitación, es decir, las ganancias que cumplan con los requisitos de la teoría de la fuente.

Por otro lado, el apartado 2 del art. 2 de la ley 20.628 define la teoría del balance al disponer que resultan alcanzados por el impuesto los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, 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 incisos 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.

La redacción de la norma es compleja y ha dado lugar a numerosas disquisiciones sobre su alcance conceptual e inteligencia. El legislador utiliza dos negaciones en forma conjunta: (i) “[...] no tratándose de contribuyentes comprendidos en el art. 69”, y (ii) “no se complementaran con una explotación comercial”. Por su parte, el art. 79, inc. f) de la ley 20.628 considera que tales ingresos son de cuarta categoría. Dicha norma dispone:

Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes [...] f) del ejercicio de profesiones liberales u oficios [...]

A su vez, el artículo 49 de esa ley establece cuáles son las rentas de tercera categoría:

Constituyen ganancias de tercera categoría [...] b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste [...]

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

El complejo normativo citado deja un primer interrogante consistente en definir cuáles son los sujetos que, más allá de desarrollar actividades de los incisos f)



y g) del art. 79, deben tributar de acuerdo con las previsiones del art. 2º, apartado 2, y encuadrar además sus rentas dentro de la tercera categoría.

Para ello debemos recurrir al art. 68 del decreto reglamentario de la ley 20.628:

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

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

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

Conforme esta norma reglamentaria, las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del art. 79 de la ley, y las complementen con una explotación comercial, deben tributar el impuesto según las previsiones del art. 2º, segundo párrafo.

En sentido contrario, las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del art. 79 de la ley, y no las complementen con una explotación comercial, deben determinar el impuesto conforme a las previsiones de la *teoría de la fuente*.

Asimismo, el artículo 8, segundo párrafo, del mencionado decreto reglamentario, circunscribe las sociedades involucradas en la tercera categoría, aclarando lo siguiente:

[...] 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.

De la reseña expuesta sobre las norma de la ley 20.628 y de su decreto reglamentario aparece el otro gran debate consistente en definir en qué casos o situaciones el profesional complementa su actividad profesional con una explotación comercial.

A nuestro criterio, la dimensión del problema parte de la aparente insuficiencia para resolver la cuestión que presentaría el art. 49, último párrafo, donde establece: "...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".

Sobre ello nos abocaremos seguidamente.

## Complementación de actividad profesional y explotación comercial

### **Definiciones no técnicas**

El legislador ha previsto que para encuadrar las ganancias provenientes del ejercicio de profesiones liberales dentro de la tercera categoría, es necesario

constatar la existencia de un complemento que implique una explotación comercial al lado de la actividad netamente profesional.

Según el Diccionario de la Lengua Española, complementar es dar complemento a algo, y adicionalmente complemento, en su primera acepción, es cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta. Para explotación son dos las acepciones: (i) acción y efecto de explotar; y (ii) conjunto de elementos dedicados a una industria o granjería. Y explotar es (i) extraer de las minas las riquezas que contienen; y (ii) sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio.

Con relación al concepto de *explotación comercial*, para la doctrina dicho concepto no puede ser sinónimo de *empresa*, distinción que surge a todas luces del artículo 68 del decreto reglamentario (Lamagrande, 2009; Cid, 2006; Fernández, 2005)

También se ha dicho que la *complementación de la actividad profesional con una explotación comercial* puede ser entendida a la luz de la legislación comercial. A nuestro juicio, ello procede exclusivamente cuando el sujeto hubiera realizado, con ánimo de completar su actividad profesional, alguna de las actividades definidas como acto de comercio por el art. 8º del Código de Comercio:

1º. Toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble o de un derecho sobre ella, para lucrar con su enajenación, bien sea en el mismo estado que se adquirió o después de darle otra forma de mayor o menor valor.

2º. La transmisión a que se refiere el inciso anterior

3º. Toda operación de cambio, banco, corretaje o remate.

4º. Toda negociación sobre letras de cambio o de plaza, cheques o cualquier otro género de papel endosable o al portador.

5º. Las empresas de fábricas, comisiones, mandatos comerciales, depósitos o transportes de mercaderías o personas por agua o por tierra.

6º. Los seguros y las sociedades anónimas, sea cual fuere su objeto.

7°. Los fletamentos, construcción, compra o venta de buques, aparejos, provisiones y todo lo relativo al comercio marítimo.

8°. Las operaciones de los factores tenedores de libros y otros empleados de los comerciantes, en cuanto concierne al comercio del negociante de quien dependen.

9°. Las convenciones sobre salarios de dependientes y otros empleados de los comerciantes.

10. Las cartas de crédito, fianzas, prenda y demás accesorios de una operación comercial.

11. Los demás actos especialmente legislados en este Código.

Interpretamos que el legislador ha pretendido que la complementación tenga el impacto impositivo comentado en casos en los que un sujeto haya perfeccionado, integrado o completado su actividad profesional con la explotación de un negocio, o de una industria, que resulte complementaria. Muchas veces la complementación con una explotación comercial resulta evidente. Por ejemplo: un farmacéutico que desarrolla su actividad profesional al frente de una empresa unipersonal que explota una farmacia; o un veterinario, que no sólo cura las dolencias de mascotas, sino que además vende alimento balanceado para ellas. En ambos casos se comprueba claramente que la actividad profesional desarrollada está complementada con una explotación comercial, por lo que las ganancias sujetas a imposición se deben determinar conforme a la teoría del balance, y las rentas obtenidas son de tercera categoría.

Ello no resulta sencillo y las líneas distintivas se borran cuando tratamos las prestaciones de abogados o contadores, en las cuales no existiría, en principio, ventas de cosas que pudieran considerarse complementarias de la prestación exclusivamente profesional.

## Los profesionales y su organización en forma de empresa

### Diferentes aspectos del problema

#### *Introducción al concepto de empresa*

La definición de empresa no surge de la ley del impuesto a las ganancias ni de su reglamento. En el Diccionario de la Lengua Española seleccionamos dos acepciones: (i) acción o tarea que entraña dificultad y cuya ejecución requiere decisión y esfuerzo; y (ii) unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.

En ese sentido, se podría afirmar que, dentro de ciertas circunstancias, la actividad desarrollada por los profesionales se ajustaría a la definición de empresa. Supongamos el caso de una sociedad profesional de contadores, integrada por veinte miembros, que atienden a sociedades y a particulares del país y del exterior, en las diversas ramas del derecho tributario. Es de suponer que son asistidos por personal administrativo, y que cada uno de ellos dispone de una computadora personal, una impresora y un aparato telefónico de última generación. Evidentemente, la tarea realizada por estos sujetos entraña dificultad y requiere decisión y esfuerzo, como también que estamos en presencia de una organización dedicada a la prestación de servicios de asesoramiento impositivo.

Pero el problema va más allá. Radica en determinar si por el sólo hecho de considerar que el estudio de contadores sea una empresa, ¿obliga a sus integrantes a liquidar el impuesto a las ganancias de acuerdo con las previsiones del art. 2º, apartado 2, de la ley?; ¿las rentas obtenidas se deben encuadrar en la tercera categoría?; ¿reviste importancia considerar si la sociedad de contadores complementa su actividad con una explotación comercial?

La respuesta a estos interrogantes permitirá precisar si las rentas de tales profesionales son de cuarta categoría y, por lo tanto, se deben liquidar según el camino marcado por el art. 2º, apartado 1, de la ley, o si, por el contrario, existe una suerte de “explotación comercial” que debe considerar enmarcada en la

tercera categoría, independientemente de que sea ejercida a título personal, o por una sociedad de profesionales.

### **La empresa según opiniones técnicas del organismo fiscal**

Una primera definición de *empresa* se integra a partir de los conceptos de *capital y trabajo intercambiable de sus miembros como factores de producción*. Los elementos que caracterizan a la tipología de empresa son la producción de bienes intercambiables entre sus integrantes, donde cualquiera de estos últimos puede satisfacer, en nombre de la unidad económica, la petición del consumidor.

En este alcance sólo existe empresa en el concepto organicista mercantil tributario cuando se identifica la actividad del prestador de servicios, y ésta es pasible de ser producida alternativamente pero válidamente en su producción, por cualquiera de los integrantes de la organización.

Sobre la especie cabe tener presente la sobria jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación recaída en la causa “Piffano Juan José” (Tribunal Fiscal de la Nación, 29/9/1986, “Pifano, Juan José”, REVISTA DERECHO FISCAL, XLII-466) donde se sentenció que la labor de los escribanos no se condice con el concepto de empresa, dado que son funcionarios públicos, cuya labor indelegable consiste en la autenticación de actos y esto no cambia aún con el concurso de personal auxiliar. En dicho precedente se expuso:

Que de lo expuesto se sigue que ni es el escribano un empresario en el sentido con que este sujeto interviene en la ley 21.287 para calificar el aspecto objetivo del hecho imponible ni su actividad, aún cuando supone mínimamente o no el empleo combinado de factores de producción (por ejemplo: capital, trabajo) una actividad empresarial, desde que con su tarea inherente y personal sólo realiza una tarea autenticadora que, como se ha visto, es pública. En otras palabras, no hay empresa en el sentido que este concepto se utiliza por el impuesto sobre los capitales si se trata de una actividad profesional universitaria que se ejerce en forma indelegable aún con el concurso de auxiliares en tareas materiales, máxime cuando el

resultado de aquélla es la garantía pública de la autenticidad de ciertos hechos y actos.

Esta jurisprudencia desaloja la tesis del fallo “Reig, Vazquez Ger y Asociados” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dado que en dicho precedente se expuso la posibilidad de escindir en dos tiempos la actividad de los profesionales –en dicho caso eran Contadores Públicos- al entender que “la exención del tributo a favor del profesional que ejerce su actividad a título propio –per se o aislado-, no se mantiene cuando la actividad profesional excede las características singulares para configurar la de un sujeto de derecho distinto, susceptible de desplazar la imposición del ejercicio profesional individual para sustentarla en la actividad emergente de este nuevo ente, el cual prevalece a los fines tributarios sobre los privilegios otorgados a sus integrantes”.

Ante la falta de definición legal al respecto, el Fisco Nacional intentó establecer su alcance mediante pronunciamientos y/u opiniones técnicas.

La Circular (D.G.I.) N° 1080 (5/9/1979, aplicable al impuesto sobre los capitales, consideró 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.

En tal sentido, se definió que el trabajo de terceros se refiere al 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 realice, o que constituyan una etapa o una parte de su proceso. De ahí se concluye que no están comprendidos en el concepto de empresario o empresa unipersonal los profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal.

Con el Dictamen (D.A.T.) N° 7 (7/5/1980), el organismo recaudador entendió que el término empresa se podría definir como “ [...]una 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”.

El Fisco Nacional también expuso su criterio en el Dictamen N° 49/2003, (18/7/2003) en el cual afirmó que uno de los elementos más importantes a tener en cuenta a los fines de determinar si estamos ante el desarrollo de una actividad profesional *complementada* con una actividad comercial es “[...] la existencia de trabajo remunerado de personas que poseen título habilitante de igual jerarquía que los socios que componen el sujeto tributario [...] 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 adquiridos dejan de ser meros auxiliares para suplantar a los aludidos socios en el desempeño de la labor profesional”.

Por otra parte, Raimondi C. A., Atchabahian A. sostienen que "quienes se dediquen en forma unipersonal (sin llegar a constituir una empresa) a las actividades de los incisos f) y g) del artículo 79 obtienen con tal motivo ganancias de la cuarta categoría. En cambio, cuando la actividad se hace más compleja (no existe un límite de diferenciación objetivo), o cuando dos o más personas se unen en sociedad para desempeñar esas mismas actividades, sus ganancias son de tercera categoría." (Raimondi, Atchabahian, 2010).

En otro sentido, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires fijó su postura respecto de la categorización de las rentas derivadas del ejercicio de profesiones liberales de cualquier tipo, realizado en forma de sociedades civiles o de hecho integradas por dichos profesionales, a partir del análisis que surge del Informe 1/2004 emitido por la Comisión de Estudios Tributarios. Sobre el particular, afirmó que la pretensión fiscal de incluir en la tercera categoría las rentas obtenidas por los profesionales que ejercen su profesión agrupados en estudios, resulta contraria a las disposiciones legales, y conduce a aplicar un criterio de imputación de rentas que no es el correcto.



En nuestra opinión, el Fisco Nacional confunde el término de desarrollo de una actividad comercial complementaria, con aquella actividad principal profesional desarrollada en forma de empresa, que, como ha sido explicitado, no representa ni refleja ni traduce la misma significación conceptual y/o técnica. En efecto, el hecho que dos o más personas desarrollen el ejercicio de una actividad profesional incluida en el inciso f) del artículo 79 de la Ley 20.628 (Ley de Impuesto a las Ganancias, B.O. número 22.821, 31/12/1973) en donde la prestación requiera como principal requisito a la idoneidad profesional, y que se unan en sociedad (sin constituir ningún tipo de los regidos por la Ley 19.550 (Ley de Sociedades Comerciales, B.O. número 22.409, 25/4/1972) al solo efecto de compartir recursos y gastos, no debe llevarnos a considerar que la actividad sea desarrollada en forma de empresa, y a atribuir sus rentas dentro de las previsiones de la Teoría del Balance.

### **Empresa y complementación con una explotación comercial**

#### *Opinión técnica del organismo recaudador*

En sus distintos dictámenes, el Fisco Nacional ha partido de una errática conclusión, ya que por el sólo hecho de considerar que una actividad profesional está organizada en forma de empresa, indica que se debe sostener que ella está complementada con una explotación comercial, y que, por lo tanto, las rentas obtenidas se deben encuadrar en la tercera categoría de la ley 20.628.

Esta problemática también fue abordada por el fisco mediante el Dictamen (D.A.L.) N° 72 (25/10/1996), cuando afirmó: "Las ganancias que obtienen las sociedades de personas que ejercen las actividades del art. 79, inc. e), de la ley del gravamen -profesiones liberales-, siempre que no las complementen con otra de tipo comercial, son de cuarta categoría".

Sin embargo, esta tesitura fue abandonada posteriormente. En el ya citado Dictamen N° 49/2003 sostuvo que a los efectos de determinar si la actividad ejercida por el profesional es complementada, o no, por una actividad o

explotación comercial, se deben evaluar las particulares circunstancias presentes en cada caso, y que tal valoración resulta competencia exclusiva del juez administrativo interviniente. En ese orden de ideas, y a título referencial, se consideró que el mencionado funcionario podrá tomar, como pautas relevantes a tener en cuenta, las siguientes: a) utilización de servicios prestados por otros profesionales; b) significatividad del capital invertido en la explotación, y c) existencia de riesgo empresario.

Por su parte, en el Dictamen (D.A.T.) N° 36 (2/6/2004), analizó el caso de una sociedad de abogados que habían sido contratados para realizar una gestión de cobranza. Los profesionales tenían a su cargo los gastos que fuere necesario incurrir para el cumplimiento de sus obligaciones y, en caso de gestión judicial de cobro, debían asumir todos los gastos del juicio, incluidas las tasas de justicia, honorarios de abogados de la otra parte, peritos, aportes provisionales. El fisco entendió que la prestación del servicio encomendado involucraba la existencia de algún grado de organización, de capital, de contratación del trabajo de terceros, de un propósito de lucro y de un riesgo materializado, al menos, en la posibilidad de no recuperar los costos incurridos, por lo que se debía considerar como complementada con una explotación comercial.

A partir de otra consulta para dilucidar en cabeza de quien debía imputarse la renta proveniente de una sociedad de abogados, el Fisco Nacional, a través del Dictamen N° 55/2008, cita las conclusiones emanadas de todos los antecedentes judiciales y administrativos mencionados y sostiene que:

Los ingresos provenientes de la actividad profesional quedarán encuadrados dentro de la tercera categoría siempre que la misma se lleve a cabo no a través de un servicio prestado en forma personal por el profesional, sino por medio de una organización de factores productivos, representados por el capital invertido, el trabajo de personal en relación de dependencia y el riesgo empresario, entre los más relevantes. Es decir que, en tanto la realidad de los hechos no revele que en el presente caso se cumplen las pautas que determinen la existencia de una explotación comercial complementaria a la actividad profesional desarrollada por los

miembros de la sociedad de hecho, los ingresos por los honorarios objeto de consulta configuran rentas de la cuarta categoría a los fines de determinar el resultado impositivo de la sociedad de hecho integrada por el consultante, resultado que deberá ser asignado o distribuido entre los socios en función de su real participación en la sociedad convenida en el contrato social.

Creemos que vuelve a confundir en su conclusión la complementariedad necesaria de la actividad comercial a la actividad profesional, para que las rentas provenientes de ambas deban imputarse a la tercera categoría, con aquella situación en que la actividad profesional sea llevada a cabo en forma de empresa. ¿Dónde está la complementación con una explotación comercial en los aspectos mencionados?

A nuestro criterio, es jurídicamente inviable sostener que existe identidad entre *empresa* y *explotación comercial* y que allí donde hay *empresa* hay *explotación comercial*, aunque la actividad sea exclusivamente civil. En nuestro ordenamiento jurídico, las actividades son comerciales cuando se encuentran reguladas por el derecho comercial, y civiles cuando están reguladas en el derecho civil, en el que se encuentran las actividades de tipo profesional. La actividad profesional es una actividad civil, no comercial, en tanto resulta onerosa (al recibir como contraprestación del servicio una suma de dinero) pero no lucrativa.

La normativa aplicable (la ley 20.628 y su decreto reglamentario) se refiere a las sociedades, empresas y explotaciones unipersonales, y luego de mencionar a las que desarrollan actividad profesional [actividades del inc. f), art. 79], distingue entre aquellas que complementen o no esa actividad con una explotación comercial. En este último aspecto, afirma que el Fisco no ha demostrado la existencia de explotación comercial alguna que complemente la actividad que realiza, y que por ello se debe concluir que es equivocado el criterio de pretender encuadrar en la tercera categoría las rentas que obtiene por el ejercicio de la actividad profesional.

En nada cambia la categorización de las rentas que obtiene el tamaño de la estructura que tiene la sociedad civil, ni el gran volumen de operaciones

realizadas, la dimensión de la estructura organizativa, la inversión de bienes de uso o los empleados que trabajan en relación de dependencia.

### **Doctrina jurisprudencial y la empresa en las prestaciones profesionales**

En la causa “Pifano, Juan José” (Tribunal Fiscal de la Nación, 29/9/1986, “Pifano, Juan José”, REVISTA DERECHO FISCAL, XLII-466) se analizó si la actividad desarrollada por los escribanos de registro se encontraba alcanzada por el impuesto sobre los capitales. La sala B del Tribunal Fiscal de la Nación consideró que ella estaba fuera del ámbito de aplicación del tributo, con los siguientes fundamentos: "No se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los capitales los escribanos de registro en tanto no son empresarios en el sentido con que este sujeto interviene en la ley 21.287 para calificar el aspecto objetivo del hecho imponible ni su actividad, aun cuando supone mínimamente, o no, el empleo combinado de factores de producción [...]".

En el fallo “Fernández Valdivielso” (Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 15/11/2001, “Fernández Valdivielso s. apelación - I.V.A. - Ganancias - Bienes Personales”), la misma sala B analizó la situación de una sociedad de abogados que pretendió declarar sus honorarios por el criterio de lo devengado, en razón de tener su origen en una sociedad de hecho y considerarlos prescriptos por corresponder su imputación al período fiscal en que se habían generado.

En este caso, el Tribunal avaló la posición del Fisco al sostener que los mencionados honorarios se debían declarar según el criterio de lo percibido por considerar que la actividad profesional, no organizada o complementada con una explotación comercial, genera rentas de la cuarta categoría. Expresó en su sentencia:

Obsérvese que la norma utiliza el verbo “complementar”, lo que no hace más que confirmar que la actividad en principio es de cuarta categoría y que la “complementación” debe ser de otra actividad estructurada en términos de explotación comercial, lo que exige una serie de elementos (instalaciones, personal en relación de dependencia, organización, etc.)

que exceden el simple reparto de honorarios como ocurre en la especie y cuyo objetivo no es armar una "explotación", sino obedece a una circunstancia especial, como es tener que atender asuntos profesionales a la distancia.

Que, como consecuencia de ello, el ejercicio de la abogacía aún en los términos de autos como asociación a los efectos indicados, sigue siendo de cuarta categoría en cuanto a las rentas generadas...

Hasta aquí hemos podido concluir que la cuestión a dilucidar es si son ingresos de tercera categoría los derivados de una sociedad de profesionales que ejercen la profesión, bastando para ello con que se adopte una estructura empresaria en la que se utilice trabajo especializado de terceros y capital aportado por los socios o, además, resulta necesario que, para dejar de ser un ingreso incluido en la cuarta categoría, la actividad profesional esté complementada por una explotación comercial.

Llegamos a la causa que ha generado encendidas discusiones doctrinarias, "Ramos, Jaime Francisco" (Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, 7/2/2003, "Ramos, Jaime F., IMP 2003-B, 2136) en que la sala D introdujo consideraciones relevantes sobre el tema. El caso estaba referido a un bioquímico, único titular del capital invertido en el laboratorio, dirigido en forma personal, con inclusión de aparatos de última generación y mobiliario relacionados con su labor, y que asume, en forma exclusiva, el riesgo de su actividad profesional.

Los informes emitidos por el laboratorio eran firmados sólo por el contribuyente, lo que muestra a las claras que se trataba una prestación personal, y si bien excepcionalmente -en su ausencia- los firmaba uno de sus dependientes, ello se debía a que la actividad se desarrollaba durante las 24 horas, pues algunos de sus clientes eran hospitales, sanatorios y clínicas que atendían en dicho horario. Además, debido a las múltiples obligaciones formales del sistema tributario y a la burocratización del sistema de obras sociales, se vio en la necesidad de requerir la contratación de auxiliares administrativos y contadores públicos especializados para auxiliarlo en dichas tareas. Como consecuencia

del avance tecnológico en la medicina y ciencias auxiliares, se vio obligado a disponer de mayor cantidad de instrumental y aparatos antes no requeridos.

Por lo mencionado, el contribuyente concluyó que sus actividades en el laboratorio no eran distintas ni complementarias del ejercicio profesional sino relativas a la profesión misma, e interpretó que no se encontraban complementadas con una explotación comercial.

En postura contraria, el Fisco analizó la actividad desarrollada sobre la base de la Circular (D.G.I.) N° 1080 (5/9/1979), en cuanto define el concepto de empresario a los fines impositivos y qué se debe entender por capital y trabajo de terceros. Indicó que no es determinante, a fin de establecer la existencia de una empresa unipersonal, la utilización de trabajo de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo, siempre que ellas no impliquen la realización propiamente dicha de la prestación de servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en su desarrollo. Señaló que el personal -bioquímicos en relación de dependencia- no revestía el carácter de auxiliar, porque su accionar implicaba realizar propiamente la prestación del servicio profesional, y que ello llevaba a tipificar al contribuyente, a los fines impositivos, como empresario o empresa unipersonal.

El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la determinación de oficio en tanto interpretó que las rentas que percibía el contribuyente eran de cuarta categoría. El fundamento fue que la opinión fiscal utilizó como sustento la referida circular 1080/79, dictada con el propósito de brindar a los contribuyentes pautas interpretativas aplicables al impuesto sobre los capitales. Agregó que sobre la base de un criterio interpretativo y de aplicación específica para ese tributo, veinte años más tarde el juez administrativo creó un responsable impositivo en otro tributo (impuesto a las ganancias), con empleo del método analógico que, según la doctrina, está vedado en materia tributaria por contrariar el principio *nullum tributum sine lege*.

A la hora de calificar el proceder fiscal, el en su voto el Dr. Brodsky consideró que el funcionario incurrió en una confusión de roles, al haber dado primacía a lo accesorio (equipamiento), en detrimento de lo más valioso y principal (intelecto), con total olvido de que el elemento capital puesto al servicio de la

actividad profesional universitaria (en este caso, la de un bioquímico), no modifica en nada el tipo de prestación. Por otro lado, agregó el juzgador que tampoco se ha tenido en cuenta que las mayores exigencias operativas actuales hacen necesario contar con más y mejores medios técnicos y mecánicos puestos al servicio de la actuación profesional, para hacerla precisamente más eficaz, como es usual en los países que impulsan la excelencia y por eso son líderes. En tal sentido no se debe perder de vista que el capital aplicado para realizar estas prestaciones es un medio necesario para cumplirlas, y de ningún modo puede ser calificado como inversión de riesgo destinada a producir renta, porque quien lo emplea lo hace en el ejercicio de una profesión liberal.

A modo de ejemplo, consideró que hoy en día no es concebible que un ingeniero civil cumpla su función con un tablero y una regla de cálculo, o que un contador público deba arreglarse con una calculadora y una máquina de escribir, para así admitir que no existen dosis de capital afectadas a equipamiento profesional y que, por lo tanto, por esa sola razón, no haya empresa. Agregó el Dr. Brodsky que el juez administrativo ha privilegiado la forma y no el contenido, al asimilar un laboratorio a un taller, con total olvido de que, en el caso analizado, el primero sólo suministra informes profesionales, y no produce ni vende bienes o mercaderías, como sería el caso del segundo, ya que nada se menciona en las actuaciones promovidas acerca de una hipotética producción de drogas o fármacos en la sede del recurrente.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala I, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Sostuvo que, aún admitido que el actor sea un empresario, se preguntó: "¿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?".

A continuación razonó que el art. 49, inc. b), de la ley 20.628 comprende las ganancias de cualquier otra clase de sociedades o empresas unipersonales, con lo cual, en una primera aproximación, éste sería el encuadre del actor. Sin embargo, agregó que el último párrafo del artículo toma el enlace con el

artículo 79, 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 complementa con una explotación comercial o viceversa, con cita, entre paréntesis, a título de ejemplo a los sanatorios, etc. Concluye que el ejemplo puesto por la ley es claro para el caso: hay un complemento de tipo comercial al lado de la actividad netamente profesional.

De esta manera, concluyó que "[...] 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[...]".

El considerando 9º afirma: "[...] antes bien, la propia ley es bien precisa al señalar que la actividad 'se complementa'; es decir, al lado del desarrollo de a 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 [...]".

El fallo de la Cámara fue apelado ante la Corte Suprema de Justicia mediante recurso de hecho, en razón de haber sido denegado el recurso extraordinario, y el 6 de noviembre de 2007 el Alto Tribunal consideró inadmisibles los recursos, en virtud del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.



En la causa "Paracha, Jorge Daniel" (Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 4/12/2009, "Paracha, Jorge Daniel", LA LEY 23/03/2010 con nota de Rodolfo R. Spisso 23/03/2010, 5; LA LEY 2010-B con nota de Rodolfo R. Spisso, 433; PET 2010, abril-441, 11; IMP 2010-6 IMP 2010-6, 204) la sala B del Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia el 4 de diciembre de 2009 y consideró la cuestión en el caso de un contribuyente de profesión contador público y agente de la propiedad intelectual, integrante de una sociedad civil actuante con la razón social de "G. Breuer Sociedad Civil", con 5% de participación en el ejercicio fiscal del año 2002 y 5,11% en el ejercicio fiscal de 2003. El contribuyente cuestionó el argumento fiscal de encuadrar sus rentas como de tercera categoría, fundado en el gran volumen de operaciones realizadas, en la dimensión de la estructura organizativa, en la inversión de bienes de uso y en los empleados que trabajan en relación de dependencia.

El Fisco sostuvo: "[...] la actividad desarrollada por la sociedad civil no sólo es el desempeño profesional de los socios en forma liberal, sino que por el contrario se encuentra configurada de manera tal que funciona como una estructura correctamente organizada por universitarios en el desarrollo de su profesión, disponiendo para su explotación de un capital y/o aporte de mano de obra, generando un riesgo económico en razón de la inversión realizada [...]". Con sustento en la citada circular 1080/79 dijo: "[...] uno de los elementos más importantes a tener en cuenta a los fines de determinar si se está frente a una explotación comercial de esta naturaleza, es la existencia de trabajo remunerado de personas que posean título habilitante de igual jerarquía que los socios que componen el sujeto tributario, situación que puede corroborarse en el presente caso [...]".

El Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que la actividad llevada a cabo por el actor pertenecía a la cuarta categoría, independientemente de que para llevarla a cabo se esté en presencia de una empresa, siempre y cuando ésta no se complemente con una explotación comercial.

En este sentido, afirmó en su sentencia que "[...] no se ha demostrado en autos que la recurrente hiciera actividades comerciales complementarias de su profesión (ni siquiera se ha intentado tal cometido). Por el contrario, el fisco

nacional se esfuerza en demostrar que la sociedad de la que forma parte el contribuyente de marras es una empresa, olvidando o desconociendo que no es este el dato relevante a efectos de encuadrar las rentas del profesional en la tercera categoría. Es que el organismo parece confundir la idea de 'empresa' con la de 'explotación comercial', apartándose de la letra de la ley del gravamen y omitiendo en su análisis que, en la realidad de los hechos, el ejercicio de las profesiones liberales puede asumir la forma de una empresa, sin cambio en la definición de la ganancia gravada [...]"

En igual sentido se expidió la misma sala del Tribunal Fiscal en autos "Benegas Lynch, Marcos J." (Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 11/12/2009, "Benegas Lynch, Marcos J.", ED 236 26/03/2010, 561); "Viñals Blake, Pablo Daniel" (Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 11/12/2009, "Viñals Blake, Pablo Daniel", La Ley Online); Campbell, Martín" (Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 11/12/2009, "Campbell, Martín", La Ley Online).

A su turno, la sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal consideró la cuestión en la causa "Pistrelli Díaz y Asociados (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala IV, 25/8/2010, "Pistrelli Díaz y Asociados c. EN-AFIP DGI-Resol 208/06") ante la apelación del fisco nacional contra la decisión del juez de primera instancia que había revocado la resolución determinativa.

En el escrito de apelación, sostuvo el fisco que los elementos probatorios que evidenciaban el carácter empresario y comercial de la actividad del contribuyente -estudio de profesionales contadores públicos- estaba sustentado en: a) que las facturas y documentación comercial compulsada está confeccionada a nombre de "Pistrelli, Díaz y Asociados", con prescindencia del socio que intervino o prestó el servicio; b) la importante cantidad de personal con título profesional que posee la firma; c) las significativas inversiones en equipamiento (por ejemplo, el inmueble afectado a la actividad); d) la celebración del contrato de regalías con "Arthur Andersen"; e) los pasivos contraídos a nombre de "Pistrelli, Díaz y Asociados".

Con fundamento en dichas pruebas, el organismo sostuvo: "[...] todos estos elementos definen con claridad la existencia de un ente empresario -sociedad

civil- distinto de la persona de sus miembros. En virtud de ello, y conforme surge de la ley de impuesto a las ganancias, al utilizar la expresión 'explotación comercial' se consideran como incluidas en ganancias de la tercera categoría a las actividades profesionales, en tanto se complementen con una actividad de índole empresaria, ya sea civil y comercial [...]". Por lo tanto, el fisco vuelve a tropezar con la misma piedra, al utilizar como sinónimos los términos empresa y explotación comercial, argumento éste desestimado por la Cámara.

La línea argumental del fallo parte de la premisa de que la actora es una sociedad civil, cuya actividad principal es la prestación de servicios profesionales de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal, y se propone establecer si dicha actividad se complementa con una explotación comercial y si, como sostiene la AFIP, que el hecho de que sea considerado una empresa trae aparejado que exista una explotación comercial. Se afirma entonces, que una empresa puede desarrollar tanto una actividad comercial como civil, y que el art. 8° del Código de Comercio define el acto de comercio sin incluir, dentro de tal definición, el ejercicio de profesiones liberales, ello en virtud de que son actividades civiles, más allá de que efectivamente persigan, o no, un fin de lucro.

Resulta muy clarificadora la cita a Aurelio Cid (2006:8). *Las sociedades de profesionales frente al impuesto a las ganancias. Las ganancias obtenidas por las sociedades de profesionales son de cuarta categoría* (2006: 8). Buenos Aires: Práctica Profesional 2006-29) quien ha escrito: "[...] la inclusión en tercera o cuarta categoría no depende de que una actividad sea desarrollada, o no, por una empresa. No existe ninguna norma o reglamento que diga eso. Los últimos párrafos de los arts. 49 de la ley y 68 de su decreto reglamentario no se refieren a una 'empresa' sino a una 'explotación comercial', que no son términos sinónimos. Una 'explotación comercial' será siempre una 'empresa', aunque fuese unipersonal, pero una 'empresa' no necesariamente es una 'explotación comercial [...] el criterio fiscal se sustenta básicamente en considerar como términos sinónimos 'empresa' y 'explotación comercial', lo cual constituye un error que queda claramente demostrado por el tercer párrafo del art. 68 del decreto reglamentario

Por todo lo expuesto, concluye el fallo que las sociedades civiles cuya actividad es la prestación de servicios profesionales, sin desarrollar en forma complementaria explotación comercial alguna, tributan como ganancias de cuarta categoría, y considerar a dichas sociedades como empresas, no trae consigo aparejado que necesariamente exista explotación comercial.

En igual sentido, el 6 de octubre de 2010, se expidió el Juzgado en lo Contencioso-administrativo Federal 8 en autos "Marval & O'Farrell Sociedad Civil" al dejar en claro que las normas aplicables al caso, en ningún momento, indican que la utilización de una estructura empresaria por parte de una sociedad civil integrada por profesionales que obtiene sus rentas derivadas del ejercicio de la profesión de sus miembros determina que las utilidades se encuadren en la tercera categoría. Descartó así la línea argumental trazada por el fisco, al afirmar que "[...] pareciera que el organismo fiscal extiende indebidamente el ámbito de aplicación de la norma y equipara la idea de 'empresa' con la de 'explotación comercial', apartándose de la letra de la ley del gravamen y omitiendo en su análisis que, en la realidad de los hechos, el ejercicio de profesiones liberales puede asumir la forma de empresa, sin cambio en la definición de ganancia gravada [...]".

## **Sociedades de hecho e inscripción en el régimen simplificado**

### *La remisión a viejos dictámenes*

Si bien no resulta encuadrable estrictamente en la temática del Impuesto a las Ganancias, por la inclusión de los conceptos aquí aplicados, resulta de interés reseñar la opinión del Fisco Nacional en materia de sociedades de hecho y Régimen de Monotributo.

En efecto, en el Dictamen (DAT) N° 24 (31/3/2011), la Asesoría Técnica se pronunció en la consulta presentada por una sociedad de hecho integrada por quienes prestan servicios derivados del ejercicio de la actividad profesional, acerca de su posible inscripción como responsables del régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

La primera cuestión con la que se enfrentó la dependencia consultada fue calificar a la sociedad de hecho, en cuanto a si ella era de orden civil o comercial, dado que el art. 2º, en el anexo a la Ley 26.565 (Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, B.O. 31.805, 21/12/2009) enuncia los sujetos comprendidos en el régimen y considera como pequeño contribuyente:

- las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria;

- los integrantes de cooperativas de trabajo, en los términos y condiciones indicados en el título VI del propio anexo;

- las sucesiones indivisas, en su carácter de continuadoras de ellas mismas;

- las sociedades de hecho y comerciales irregulares (capítulo I, sección IV, de la ley 19.550, de sociedades comerciales, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones), en la medida que tengan un máximo de hasta tres socios.

Por su parte, la citada ley 19.550, en su artículo 21, dispone: "Las sociedades de hecho con un objeto comercial y las sociedades de los tipos autorizados que no se constituyan regularmente, quedan sujetas a las disposiciones de esta sección". Esto es: una sociedad de hecho se rige por esa norma legal cuando su objeto sea comercial. En consecuencia, están incluidas en tal régimen simplificado, de acuerdo con la regulación legal, las sociedades que reúnan las características necesarias para ser consideradas de carácter comercial y, por lo tanto, quedan fuera de su ámbito las sociedades de hecho de carácter civil.

¿Cómo se puede inferir si una sociedad de hecho reúne las características de una sociedad comercial? La Asesoría recurrió a la opinión vertida en el Dictamen (D.A.T.) N° 67 (26/1/2005) que versó sobre la obligatoriedad de las sociedades de hecho constituidas por profesionales para actuar como responsables sustitutos con respecto al ingreso del impuesto a los bienes personales que recae sobre las participaciones sociales. En esa oportunidad se concluyó que están alcanzadas las sociedades de hecho que, conforme a las previsiones de la ley 19.550, tengan objeto comercial.

Para definir si las sociedades de hecho resultan, o no, comerciales, ese dictamen 67/05 consideró como pautas relevantes: a) la utilización de servicios prestados por otros profesionales con título habilitante de igual jerarquía que los socios; b) la significatividad del capital invertido en la explotación; y c) la existencia de riesgo empresario.

Con respecto al primer supuesto, el dictamen señaló: "[...] 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 [...]". Ello se interpreta en el sentido que la actividad desarrollada no proviene del 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".

En el caso ahora consultado a la Asesoría ésta puntualiza que carece de la información suficiente acerca de las actividades profesionales como para permitirle un correcto análisis de la situación, o sea, todos los elementos que autoricen para encuadrarla como de objeto comercial en forma indubitable. Por esa razón, interpreta que es posible señalar que si una sociedad de hecho es susceptible de ser encuadrada como de carácter comercial, podría ser contribuyente a los efectos de su inscripción en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

En suma, el Fisco concluyó que si una sociedad de hecho, aún de profesionales, demuestra su objeto comercial y cumple con los requisitos impuestos por la ley, puede acceder a la condición de contribuyente de aquel régimen simplificado.

## Nuestra interpretación sobre el tema

### *Las consecuencias jurídico-impositivas*

Creemos que más allá de las críticas que se han dado sobre las normas de la ley 20.628 el texto legal como su reglamento son claros a la hora de determinar y regular su tratamiento impositivo.

Consideramos equivocada la interpretación fiscal consistente en considerar que existe complementación con una explotación comercial siempre que un sujeto organice su actividad en forma de empresa. También por ello rechazamos tanto la inclusión de las rentas de sociedades de profesionales en la tercera categoría y en las previsiones de la teoría del balance -cuando no exista complemento de la actividad profesional con algunas de las previsiones del art. 8° del Código de Comercio-, como la aplicación de la circular 1080/79 por estar referida a otro impuesto, que a su vez ha sido derogado.

Para la categorización de las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales, la organización en forma de empresa es indiferente. Lo que se requiere conforme el texto legal vigente para que los ingresos de profesionales se liquiden sobre la base de la teoría del balance y dentro de la tercera categoría es la complementación de la actividad profesional (civil) con actos comerciales, los cuales no se verifican ni surgen por la sola existencia de una organización en forma de empresa.

Así, para un profesional que ejerce su actividad en forma individual, sin complemento con explotación comercial, es claro que su producido será de cuarta categoría, conforme al art. 79 inc. f), de la ley 20.628. Si el mismo sujeto complementase el ejercicio de su profesión con una actividad comercial (venta de libros jurídicos), ello lo expulsará de la teoría de la fuente y de la cuarta categoría: debe pasar a liquidar el tributo por la teoría del balance.

Por el último párrafo del art. 49 sus rentas serán de tercera categoría y quedan ubicadas en las previsiones del inc. b) del artículo mencionado: empresa unipersonal que desarrolla actividad profesional complementándola con explotación comercial. Si la renta del ejercicio de una profesión liberal es obtenida por más de un sujeto en forma conjunta -sociedad civil de

profesionales- ello en nada cambia lo expuesto anteriormente. Es decir, una sociedad de profesionales puede obtener rentas tipificadas en el art. 79, inc. f), de la ley 20.628 pues dicho inciso no se refiere a los ingresos que obtengan los profesionales en forma individual, sino a las ganancias provenientes del ejercicio de profesiones liberales.

No hay que distinguir donde el legislador no distinguió: no resultaría válido sostener que dicho inciso sólo resulta aplicable para los profesionales individuales y no para las sociedades de profesionales. Y no resultaría válido, pues el texto de la ley del tributo nada dice ni distingue sobre ello.

Tampoco es atendible la pretensión esgrimida en el sentido de que sólo por tratarse de una sociedad de profesionales, ella esté inserta en el inc. b) del art. 49, por hacer éste referencia a "cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país". Adoptar tal postura sería hacer caso omiso de lo dispuesto en el último párrafo de dicho artículo: "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".

El art. 79, inc. f), de la ley 20.628, no efectúa distinción sobre ganancias obtenidas por profesionales en forma individual o asociados. Por tanto, si no hay complemento con una explotación comercial, las ganancias obtenidas por el ejercicio de una profesión liberal, mediante una sociedad civil, es de cuarta categoría. Lo mismo sucede si las rentas se perciben por una sociedad de hecho, dado que su objeto será civil y no comercial. Sólo cuando exista complemento con una explotación comercial -por desarrollar una actividad contenida el art. 8° del Código de Comercio- las rentas de la sociedad profesional se encuadran en el inc. b) del art. 49 y serán de tercera categoría.

Si la sociedad civil de profesionales no complementa su actividad profesional con una actividad comercial, las ganancias que obtenga deben cumplir con la teoría de la fuente, por mandato del art. 2°, apartado 2, de la ley. Pero de existir tal complemento debe ser liquidado el tributo conforme a la teoría del balance.

La implicancia de clasificar las rentas como de tercera categoría, en lugar de encuadrarlas en la cuarta, no es sólo el adelantamiento de su imputación al



ejercicio fiscal, al emplear el principio de lo devengado en lugar de lo percibido –puesto que normalmente los resultados se devengan primero y se perciben o pagan posteriormente- sino que, por ser aplicable la distinción entre la renta encuadrable bajo la teoría de la fuente o del rédito-producto (utilizada en la cuarta categoría) y la teoría del rédito-incremento patrimonial o del rédito-ingreso (de empleo para las rentas de tercera categoría), las ganancias de capital están gravadas.

La imputación según el criterio del devengado corresponde a las sociedades y empresas comerciales, pero no a las rentas del trabajo personal obtenidas por los profesionales mediante el ejercicio de su profesión. Se trata simplemente del criterio de imputación que la legislación establece para las personas físicas, quienes tienen su trabajo personal como fuente de sus rentas, y no disponen de capital adicional para hacer frente a sus obligaciones tributarias, las cuales se procura satisfacer con lo producido de las propias rentas alcanzadas por el tributo, que a tal efecto sólo se toman en consideración cuando han sido percibidas.

En este orden de ideas, al tratarse de ganancias que no derivan de la inversión de capital, es razonable que el impuesto se ingrese con la renta de bolsillo, imputando sus resultados al año fiscal en el cual se perfeccione la percepción de los ingresos. De lo expuesto, afirma el informe, puede concluirse que las ganancias que obtienen las sociedades de profesionales, que no se complementen con una explotación comercial, están comprendidas en el art. 79, inc. f), de la ley: por ende, son de cuarta categoría. Por ello, a los fines de la determinación de la materia imponible deben imputar sus resultados por el criterio de lo percibido.

## CAPÍTULO 2

### TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### Las prestaciones de servicios y la territorialidad en el IVA

En materia de prestaciones, previo al estudio de las prestaciones ejecutadas por profesionales, es necesario para ubicarnos en el tratamiento del impuesto distinguir a los sujetos intervinientes en las operaciones. Siendo el prestador quien realiza el servicio y prestatario o usuario quien lo recibe.

Definido los sujetos que intervienen en las prestaciones de servicios es importante focalizar al lugar donde se presta el mismo, debido a que el impuesto al valor agregado sólo sujeta a imposición a las operaciones vinculadas al territorio argentino. A los efectos de la consideración del elemento jurisdiccional, en materia de prestaciones de servicios, lo que importa a los fines de la imposición es el lugar de realización de las mismas. Como principio general existe acto alcanzado si la prestación se realiza en nuestro país, y operación ajena a la imposición si la prestación es realizada en el exterior.

Cuando una prestación es realizada en el país pero la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior, la operación está alcanzada. Si bien el artículo 1, inciso b), 2do párrafo de la Ley 23.349 (Ley de Impuesto al Valor Agregado, B.O. número 25.978, 25/8/1986) no las considera alcanzadas, el decreto reglamentario le otorga el tratamiento previsto para las exportaciones, en consecuencia alcanzada por el impuesto con posibilidad de reintegro del IVA que le facturen al contribuyente por tales prestaciones, asimilándola en la liquidación a una exportación, no generando débito fiscal y pudiendo computar el impuesto al valor agregado que le facturen por dichas operaciones.

También puede darse la vinculación al territorio de nuestro país cuando una prestación o locación realizada desde el exterior sea utilizada o afectada a una

actividad gravada por un prestatario o locatario inscripto en el impuesto. Como puede observarse, estamos en presencia de una prestación o locación internacional, ya que se desarrolla en el exterior y es utilizada económicamente en nuestro país por un prestatario inscripto en el IVA.

Debe destacarse que en las prestaciones internacionales -el prestador realiza el servicio en el país y el mismo utilizado en el exterior, o viceversa el prestador lo realiza en el exterior al servicio utilizado en nuestro país- las situaciones a considerar en la aplicación de nuestro IVA, son:

- Un servicio, consecuencia de la locación o prestación realizada en el país, que se utiliza o se explota en el exterior, situación que ocurre cuando el usuario lo incorpore a una actividad económica realizada fuera de nuestro territorio, y en ese caso la operación se encuentra alcanzada por el impuesto pero se lo asimila a una exportación de bienes (de esta manera se logra, entonces, no provocar una carga tributaria no deseada en términos de competencia, al no trasladar el impuesto al usuario del exterior ni repercutir en quien presta el servicio cuando deba absorber el tributo ante la imposibilidad de su traslado).
- Un servicio, consecuencia de la locación o prestación realizada en el exterior, que se utiliza o se explota en el territorio del país por un usuario o locatario sujeto responsable inscripto en IVA y en la medida que la afecta a actividad gravada en el impuesto (en este caso, la operación se encuentra alcanzada por el impuesto generando débito fiscal y crédito fiscal para el prestatario o locatario situado en el país).

### **Prestaciones en el país y servicio utilizado o explotado en el exterior**

Las prestaciones realizadas en el país cuando el servicio se utilice o explote efectivamente en el exterior tienen el tratamiento previsto para las exportaciones de bienes. En consecuencia, las prestaciones no generan débito fiscal y el prestador puede computar como crédito fiscal contra el débito fiscal

originado por otras operaciones el impuesto al valor agregado que le han facturado por operaciones vinculadas directa o indirectamente con el desarrollo o la realización de la prestación efectuada.

Asimismo, de existir un remanente de ese impuesto, el prestador podrá optar por alguno de los siguientes caminos:

- utilizarlo sin ningún tipo de instrumentación, para agotar débitos fiscales futuros generados por otros hechos imposables;
- conforme lo establece el artículo 1º, inciso c) de la Resolución (A.F.I.P.) N° 2000/2006 (B.O. número 30.839, 6/2/2006) solicitar la acreditación contra otros impuestos a cargo de la AFIP, o en su defecto la devolución del mismo, o la transferencia a favor de terceros responsables.

El principio en el cual se funda esta exención -y el reintegro dispuesto en su consecuencia- es el de *país de destino*, que desde antaño fuera adoptado para operaciones de exportación de bienes muebles. Su objeto es evitar que prestaciones realizadas en el país, y destinadas a terceros países, resulten sometidas a doble imposición; tal supuesto se verificaría si el Estado adonde se lleve a cabo su aplicación o explotación gravara la recepción de tales servicios con un impuesto de naturaleza similar al que nos ocupa, situación que encarecería el servicio y descolocaría competitivamente a nuestro país.

En consecuencia lo que se busca es que las prestaciones internacionales realizadas desde nuestro país se efectúen *sin impuesto al valor agregado*.

Surge de los *considerandos* del decreto 1082/99 que la aludida modificación legal descartó la utilización de la expresión *exportación*, habida cuenta que en materia de prestaciones de servicios, al no requerirse la intervención aduanera, no resulta apropiada aquella calificación, y su definición debe ser enfocada en función del principio jurisdiccional de aplicación del impuesto. Por tal razón, el referido decreto confiere a estas prestaciones el tratamiento previsto en el artículo 43 de la ley del tributo, al hacer aplicable, respecto de ellas, el régimen especial para exportaciones de bienes.

El principio en el cual se funda esta exención -y el reintegro dispuesto en su consecuencia- es el de *país de destino*, que desde antaño fuera adoptado para

operaciones con cosas muebles. Su objeto es evitar que prestaciones realizadas en el país, y **destinadas a terceros países**, resulten sometidas a doble imposición; tal supuesto se verificaría si el Estado donde se lleve a cabo su aplicación o explotación gravara la *importación* de tales servicios con un impuesto de naturaleza similar al que nos ocupa, situación que encarecería el servicio y descolocaría competitivamente a nuestro país. Es por ello que se habla de *exportar sin impuestos*.

Es importante destacar que para encuadrar en el tratamiento asimilable a exportaciones el servicio debe ser prestado desde el país, ya que si quien lo efectúa se traslada al país extranjero a prestarlo estaríamos en presencia de una operación no alcanzada por el impuesto. Se debe tener presente que el impuesto al valor agregado es de aplicación territorial distinto al impuesto a las ganancias donde se aplica el criterio de renta mundial.

En efecto, una prestación efectuada en el exterior no está alcanzada por el impuesto al valor agregado, por ejemplo, si un médico interviene a un paciente en Montevideo, un abogado dicta una conferencia en Londres, o un técnico industrial repara una maquinaria en París. Frente al IVA no hay acto alcanzado, no genera débito fiscal. Al no poder el prestador, responsable inscripto por otros hechos imposables (en el ejemplo los profesionales y el técnico), computar crédito fiscal alguno por el IVA que le han facturado con motivo de la prestación realizada en el exterior (la comisión de la agencia de viajes por la compra del pasaje), también debe analizar qué proporción de los insumos vinculados a su actividad en el periodo mensual de la prestación indicada debe vincular a la operación no gravada para reintégralo, si lo había computado como crédito fiscal.

Una prestación de servicios es internacional cuando se realiza en un país y su utilización o explotación se lleva a cabo en otro, es decir el servicio trasciende la jurisdicción local.

Lo que establece el cuarto presupuesto de acto alcanzado por el impuesto al valor agregado (artículo 1º, inciso d) ley de IVA) es la prestación internacional realizada desde el exterior para ser utilizada o explotada en nuestro país por un responsable inscripto en la actividad gravada por el impuesto al valor agregado.

Al igual que en las importaciones de bienes donde el importador es el sujeto responsable de la obligación de pago del valor incorporado al bien introducido al país, en este acto alcanzado el sujeto es quien recibe la prestación en el país, o sea el prestatario.

El fundamento de esta inclusión en el objeto tiene que ver con la evolución legislativa del impuesto. Con el nacimiento de la ley de IVA, el hecho imponible estaba acotado a la venta de bienes muebles, y sólo a ciertas y determinadas obras, locaciones y prestaciones de servicios.

Con posterioridad, el impuesto se fue generalizando, primero a través de la eliminación de exenciones para bienes, luego con la incorporación de la totalidad de servicios, produciéndose en esa oportunidad un desequilibrio entre quienes prestaban servicio desde el país y aquellos que lo prestaban desde el exterior a usuarios locales, al no estar alcanzado para estos últimos la prestación por el impuesto de su país (especialmente si la jurisdicción del prestador del exterior instrumenta en su IVA el principio de país de destino).

Buscando mayor neutralidad, se alcanzan por el tributo el valor incorporado por todas las prestaciones utilizadas en el país sin importar donde se realizan, es decir, tanto las efectuadas en el país como las realizadas en el exterior. A tal fin se designa al usuario del servicio como sujeto y responsable del pago del valor incorporado en las prestaciones realizadas desde el exterior, debiendo en una liquidación, distinta a la propia -declaración jurada del periodo mensual-, determinar e ingresar el impuesto sobre el valor de la prestación recibida.

En definitiva, se incorporan a las prestaciones realizadas desde el exterior al impuesto, como cuarto presupuesto de hecho imponible, cuando se utilicen o exploten efectivamente en nuestro país por aquellos que revisten el carácter de sujeto del impuesto por otros hechos gravados, y en la medida que se encuentren categorizados como responsable inscripto del IVA y en la proporción de afectación a actividad gravada en el impuesto.

Alcanzada la prestación, es el usuario del servicio quien debe liquidar e ingresar el gravamen, generando el débito fiscal correspondiente en una liquidación especial, y éste será admisible para dicho usuario como crédito fiscal en el periodo mensual siguiente al del perfeccionamiento de la prestación,

agotando débitos fiscales generados por la actividad propia gravada del prestatario del servicio recibido desde el exterior.

### **Jurisprudencia administrativa y judicial: exportación de servicios**

Como hemos adelantado, si bien el texto de la ley no deja dudas en cuanto a que el servicio *explotado* o *utilizado* en el exterior recibe el tratamiento de una exportación de servicios, lo cierto es que no hay definición expresa comprensiva de todos los casos que permita determinar cuándo un servicio ejecutado en el país es aplicado en el exterior en los términos señalados. Se impone repasar la opinión técnica del organismo recaudador y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

#### *Opinión de la autoridad fiscal*

En el Dictamen (D.A.T.) N° 119/94 se sostuvo que los servicios de asistencia legal a armadores del exterior constituyen actividades del mandante en Argentina, y por ende alcanzados por el impuesto. Dichos servicios consistían en la atención de asuntos judiciales ante los tribunales y extrajudiciales de asesoramiento.

Asimismo, en el Dictamen (D.A.T.) N° 82/96 el Fisco trató el caso de una empresa de ingenieros de Argentina que consulta el tratamiento de los honorarios que debe facturar a una consultora de Madrid, correspondientes a un estudio que analizará los efectos ambientales del establecimiento de una planta en Argentina. El Organismo Recaudador efectuó una interpretación restrictiva al considerar que todo servicio (en este caso de asesoría) que tenga una referencia geográfica en Argentina está gravado, comprendiendo cualquier clase de ulterior *rebote* en nuestro país.

Mediante el Dictamen (D.A.T.) N° 24/99 la autoridad fiscal sostuvo que los servicios de asesoramiento jurídico prestados a un cliente del exterior, relativos

a la preparación y negociación de contratos para proyectos energéticos que se llevarán a cabo en el exterior, quedan fuera del objeto del tributo. Compartimos dicha opinión, en virtud de que no cabe duda que se trata de una verdadera exportación de servicios, ya que el prestador reside en nuestro país, el prestatario en el exterior y la utilización del servicio se llevará a cabo fuera de nuestro territorio.

También en el Dictamen (DAT) 119/94 se analizó el caso de los servicios de asistencia legal en jurisdicción nacional prestados a clientes vinculados al transporte internacional de cargas, domiciliados en el exterior (propietarios de buques, armadores, fletadores, locadores de buques, aseguradores y clubes de protección e indemnidad). En un primer momento, se analizó si las actividades resultaban encuadrables como servicios conexos al transporte internacional de cargas -exentos de IVA-. El fisco concluyó que "si bien el transporte internacional de cargas se encuentra exento, junto a sus servicios conexos, no implica que cualquier prestación efectuada a las empresas de esta actividad quede amparada por la eximición señalada, pues lo que se ha querido beneficiar son solamente los servicios que guarden relación directa y complementaria con el transporte internacional de cargas y los efectos transportados", por lo cual, los servicios de asesoramiento letrado, aunque relacionados, no resultan encuadrables como conexos.

Se analizó seguidamente si las prestaciones descriptas eran susceptibles de considerarse exportaciones de servicios, para lo cual el fisco entendió que "el hecho de que el prestatario resida en el extranjero no implica que se esté en presencia de una exportación de servicios; en el caso analizado las representaciones judiciales o administrativas efectuadas por el estudio en jurisdicción nacional, no cumplen con las condiciones exigidas por la norma, pues resultan de la necesidad que tiene el armador extranjero de dirimir cuestiones ocurridas en territorio argentino, razón por la cual debe incurrir en los gastos que demande la defensa de sus intereses originada en el patrocinio de sus letrados ante la justicia argentina o entes administrativos pertenecientes al ámbito local. En consecuencia, se trata de prestaciones utilizadas en el país, por lo que no constituyen exportaciones de servicios.



A través del Dictamen (DAT) 82/96, se trató el caso de una prestación de servicios de ingeniería solicitados por una firma del exterior, destinataria de los informes técnicos correspondientes. El Fisco aclaró que, tratándose de un asesoramiento realizado en el país, se requiere que los conocimientos técnicos que transmite el prestador local sean utilizados en el extranjero; en otras palabras, que las especificaciones, datos, planos, estudios, etc., integrantes de dicho asesoramiento, habrán de explotarse en el exterior por su vinculación técnica con la actividad que desarrolla en el exterior quien encarga esas tareas. Así, el fisco observa que "la destinataria definitiva de la prestación que realizará la consultante, será la empresa extranjera F.W.I., quien posee una filial en Argentina, siendo que dicha filial contrató con YPF la construcción de plantas llave en mano destinadas a las refinerías de la última". Como consecuencia de ello, el fisco infiere que "los trabajos que hará la firma local se vinculan con servicios destinados a la empresa YPF, advirtiendo además que el valor que agrega a éstos la empresa extranjera provendría de tareas de gestión y comercialización, razón por la cual el 78% del precio que facturará a FWI deriva de lo que debe pagar a la consultante, que es quien realizará el trabajo técnico, no revistiendo la calidad de exportaciones por estar referidas a una actividad a concretarse en nuestro país, siendo por lo tanto utilizadas y explotadas efectivamente dentro del territorio argentino".

Por último, se impone citar el Dictamen (D.A.T.) N° 65/01 en donde se analizó el caso de una sociedad que desarrolla servicios de apoyo a la investigación, destinada al mejoramiento genético de semillas, a empresas radicadas en el hemisferio norte. Las empresas del exterior llevan a cabo programas de mejoramiento genético de semillas, sobre la base de la diferencia de estaciones que ocurren en la misma época del año en el hemisferio sur y norte. Se distinguen tres servicios vinculados con la actividad de contraprestación: 1) mejoramiento genético (*winter nursery*); 2) producción de semillas; 3) controles de calidad y ensayo. Con relación a las actividades desarrolladas, el fisco interpretó que "en la importación sin valor comercial de semillas, con el objeto de que en el país se le realicen determinadas actividades destinadas a mejorarlas, a obtener -mediante un determinado proceso- otras, aumentando la

cantidad de las primeras y a elaborar informes en los casos de *control de calidad y ensayos*, lo fundamental es el servicio que se presta a partir de dichos bienes, cuya utilización efectiva se lleva a cabo en el exterior".

Se aclara: "En el caso del mejoramiento genético el proceso continúa en el hemisferio norte, asimismo, respecto de la producción, si la semilla es comercial también ingresará al circuito de comercialización en dicho hemisferio -en ambos casos la totalidad de la semilla es exportada- y los informes producidos como consecuencia de los controles de calidad y ensayos son girados al exterior". Se tiene en cuenta que la empresa del exterior le paga a la del país por la prestación de los servicios mencionados, dado que la importación y exportación de los bienes sobre los que se materializan aquéllos no poseen valor comercial alguno.

En conclusión: de la descripción efectuada puede inferirse que los trabajos realizados por la firma local, a pedido de clientes del exterior, son contratados por estos últimos con la finalidad de incorporarlos a una actividad desarrollada en su ámbito. Por lo tanto, siempre y cuando se trate de una prestación incurso en el art. 3º, inc. e), que sea efectivamente utilizada o explotada en el exterior, resulta alcanzada por las previsiones del art. 1º, inc. b), siendo aplicable el régimen especial establecido en el art. 43 de la ley de Impuesto al Valor Agregado.

### **Jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre la exportación de servicios**

En la causa "Tecnopel S.A." (Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 6/12/1999, "Tecnopel S.A. s. apelación - I.V.A.") la Sala A resolvió el tratamiento fiscal de los servicios por gestiones de información y apoyo, facturados a empresas del exterior, que en virtud de información obtenida efectuaban la exportación de productos directamente a un importador del país.

El Tribunal entendió que los honorarios percibidos por los mencionados servicios encuadraban dentro de la definición de exportación de servicios, en virtud de que Tecnopel S.A. no ejercía una representación *stricto sensu*, sino

que limitaba su accionar a gestionar ventas como representante "de los productos", sin asumir ninguna responsabilidad por la concreción de la operación de venta, en la que no intervenía, por cuanto se realizaba directamente entre el exportador del exterior y el importador del país, ni tampoco por la calidad del producto ni por fallas o faltas de entrega ni por cualquier otro problema entre el exportador y el importador. El cobro de su comisión estaba supeditado a la realización de la exportación.

Asimismo, al analizar la aplicación de la Circular (D.G.I.) Nº 1080 (5/9/1979) segundo párrafo, manifiesta que según ésta las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior, relacionadas con las actividades que ellas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país y que, como puede observarse, en lo que nos ocupa, la interpretación materializada por la aludida circular contempla como uno de los aspectos definitorios que las empresas prestatarias del exterior desarrollen actividades en el territorio de la Nación. Esta circunstancia, según el sentenciante, no se verifica en autos.

A criterio del Tribunal, de la economía de la citada circular 1288/93 no puede inferirse, como parece hacerlo el Fisco al denegar el recurso, que "la sola existencia de una gestión de venta, intermediación o representación, sin el agregado de otras circunstancias que lo justifiquen, permite afirmar la existencia de una actividad en el país de la empresa extranjera, ya que de ser así resultaría carente de sustento lógico la formulación de la norma aclaratoria que, evidentemente, prevé distintos supuestos en los que deben cumplimentarse dos condiciones: 1) la existencia de las locaciones y prestaciones y 2) que hayan sido realizadas para empresas que, a su vez, desarrollen actividades dentro del territorio de la Nación" (Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 6/12/1999, "Tecnopel S.A. s. apelación - I.V.A.").

Por último, en el fallo se sostuvo que, en principio, las comisiones facturadas habrán de integrar el costo de los bienes exportados por la empresa extranjera beneficiaria de los servicios y, en consecuencia, conformarán el monto sobre el cual habrá de liquidarse el tributo en ocasión de producirse la importación.

Concluye que, atendiendo a las particularidades del caso planteado, el tratamiento descrito observa adecuadamente el cumplimiento del criterio subyacente en la estructura del IVA en materia de exportaciones, referido a la imposición exclusiva en el país de destino.

### **Estructura técnica del IVA en lo que hace al quantum de las prestaciones**

Suele definirse la existencia de dos sujetos como una característica del Impuesto al Valor Agregado. Por un lado, el sujeto *de-jure* a quien la ley obliga a ingresar el gravamen; por el otro, el sujeto *de-facto* que es quien, en definitiva, debe hacerse cargo de la carga fiscal.

Esa duplicidad de sujetos se resuelve haciendo que la incidencia del Impuesto al Valor Agregado sobre el sujeto *de-jure* se traslade al sujeto *de-facto* (el comprador o prestatario del servicio) cosa que, normalmente, se materializa a través de la suma total que este último debe pagar a aquél por la operación gravada.

De ahí que dicha suma total esté normalmente integrada por dos importes o componentes: el denominado *precio neto* en la terminología de la ley, y el *débito fiscal*, que resulta de multiplicar la alícuota a la que está sometida la operación, por el *precio-neto*.

*Stricto-jure*, esa suma total representa el *precio -a secas-* de la operación, entendido en la acepción que atribuye a dicho concepto la legislación de fondo al regular el funcionamiento de los contratos que rigen las relaciones que se generan entre las partes. Lo que la ley ha contemplado como susceptible de esa *traslación* del vendedor al comprador o del prestador de los servicios al prestatario, es el *débito fiscal*. Para ello obliga a discriminarlo en la facturación cuando se trata de operaciones entre responsables inscriptos, a fin de permitir que en cabeza de adquirente se convierta en crédito fiscal con arreglo a las condiciones que establece la propia ley del gravamen.

Esta descripción esquemática sirve para señalar que, en principio, el precio -la suma total- que debe abonar el sujeto *de-facto* constituye una materia ajena a

la normativa del Impuesto al Valor Agregado, que, en cambio, debe ser examinada desde la perspectiva de la normativa de fondo que regula la relación establecida entre las partes.

## **Distintos tipos de sujetos en las relaciones de derecho privado**

### *Prestaciones personales/ en agrupamientos ocasionales y no ocasionales*

En el derecho privado los únicos entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones son las *personas* a las que el Código Civil define en sus arts. 30 y 31, categorizándolas en dos únicas especies: las personas de existencia visible o personas físicas, y las personas de existencia ideal, entre las cuales se encuentran las sociedades y los entes estatales.

Solamente las personas físicas o ideales pueden celebrar los contratos que dan lugar a las operaciones alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado. De ahí que las relaciones de derecho privado que ligan al proveedor de los bienes o servicios con el adquirente de los mismos, estén normalmente reguladas por el derecho privado, cuyas fuentes son, básicamente, los Códigos Civil y Comercial.

Cuando se trata de honorarios por prestaciones profesionales, la relación no es ya de tipo contractual solamente. Está enmarcada además en regulaciones fijadas en las disposiciones que rigen el desenvolvimiento de las respectivas actividades profesionales.

Los beneficiarios de los honorarios regulados no pueden ser sino personas físicas, mientras que los obligados a su pago -según quién sea la parte condenada en costas- tanto pueden ser personas físicas como ideales.

La actividad de los profesionales, así como su responsabilidad, es personalísima, razón por la cual las relaciones que genera son *intuitu-personae*. En principio, no son susceptibles de ser transferidas.

El art. 4° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado se ocupa de los sujetos a los que atribuye la obligación del pago del gravamen, a quienes adjudica la denominación de *responsables*. Su segundo párrafo abarca no solamente a las

personas físicas y a las ideales como *responsables*, sino que lo extiende para incluir, según su texto a:

[...] quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior.

El mismo párrafo prevé la no inclusión en esa disposición a "los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común", de acuerdo con la reglamentación que al efecto dicte el Poder Ejecutivo.

La expresión utilizada ("los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común") no puede sino entenderse que a contrario-sensu significa atribuir el carácter de responsable del Impuesto al Valor Agregado a cualquier agrupamiento, con o sin existencia legal como persona jurídica, a través del cual sus integrantes realicen trabajos profesionales en forma no ocasional.

En el Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el art. 15 se ocupa de cumplir con el mandato legal de precisar en qué casos los trabajos ocasionales en común no dan lugar a la existencia de un sujeto ad-hoc con carácter de responsable frente a dicho gravamen. Su texto es el siguiente:

La exclusión dispuesta en el segundo párrafo 'in fine', del art. 4º de la ley, sólo será procedente cuando los trabajos profesionales o las restantes prestaciones de servicios encuadradas en la citada norma, sean realizados y facturados a título personal por cada uno de los responsables intervinientes, en tanto se trate de personas físicas.

Sin embargo, cuando dichos trabajos o prestaciones, no sean realizados en forma ocasional y a título personal, revestirá la calidad de sujeto el ente colectivo que agrupa a los profesionales o prestadores que los realizan, aún en aquellos casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente y una o más personas físicas, integrantes del agrupamiento, asuman la representación del mismo, circunstancia de la que deberá dejarse expresa constancia en el respectivo expediente, en la forma y

condiciones que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, a fin de determinar la correcta incidencia del impuesto en la correspondiente regulación de honorarios.

El Poder Ejecutivo ha previsto expresamente la posibilidad de que, tratándose de trabajos cuya contraprestación deban fijarse judicialmente, deban ser atribuidos al ente colectivo que los agrupa si los mismos no son realizados en forma ocasional y a título personal. Por su parte, la AFIP, a través de su Resolución General N° 689 ha establecido las formas y condiciones para que de esa circunstancia se deje expresa constancia en el respectivo expediente judicial. En su art. 3° se dispone lo siguiente:

*Cuando una o más personas físicas actúen por cuenta y orden de un ente colectivo que agrupa a profesionales o a otros prestadores de servicios gravados y las prestaciones no sean realizadas en forma ocasional -a fin de que conste expresamente en el expediente, judicial o administrativo, la condición del ente colectivo como sujeto pasivo del impuesto al valor agregado- quedan obligadas a presentar, con carácter previo a que el juez regule el respectivo honorario, los elementos que se detallan a continuación:*

a) Nota con carácter de declaración jurada, por duplicado, que contendrá la siguiente información:

1. lugar y fecha;

2. con relación al ente colectivo:

2.1. denominación o razón social, domicilio fiscal y Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.);

2.2. condición de responsable inscripto en el Impuesto al Valor Agregado, o de pequeño contribuyente inscripto en el régimen simplificado;

3. con relación a la persona o a las personas físicas que actúen por cuenta del ente colectivo:

3.1. apellido y nombres, domicilio fiscal y Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) o, en su caso, Clave Unica de Identificación Laboral (C.U.I.L.);

- 3.2. carácter, con respecto al ente colectivo: socio, empleado, etc.;
- 4. firma del representante o de otra persona debidamente autorizada del ente colectivo, con aclaración de su apellido y nombres, carácter que reviste y tipo y número de documento de identidad;
- b) la documentación, respecto al ente colectivo, que se indica seguidamente:
  - 1. fotocopia del formulario de solicitud de inscripción y de la constancia de inscripción emitida por este Organismo, o
  - 2. fotocopia del formulario de declaración jurada N° 163.

En el art. 4 de la misma Resolución General se dice cuál es la consecuencia de no dar cumplimiento a la presentación anterior:

Cuando no fueran aportados -total o parcialmente- los elementos indicados en el artículo anterior, deberá considerarse que la prestación de servicio es realizada a título personal por la persona o las personas físicas que intervienen.

El conjunto de disposiciones anteriores no deja lugar a dudas en cuanto a la interpretación inequívoca que se ha hecho a nivel administrativo, de la posibilidad de que los trabajos profesionales que dan lugar a regulación judicial sean atribuidos subjetivamente, en relación con el Impuesto al Valor Agregado, a los agrupamientos, societarios o no, formados por profesionales, y no a éstos en forma individual o a título personal.

### **Las prestaciones profesionales y su perfeccionamiento en el IVA**

Con la generalización de los servicios fue necesario definir el momento a partir del cual se perfecciona la actividad profesional y es por eso que la Ley 23.871 (modificatoria del Impuesto al Valor Agregado, B.O. número 27.000, 31/10/1990) incorpora la norma específica prevista en el punto 4 del artículo 5º, inciso b), sin desconocer la existencia de la norma general, de aplicación para las situaciones no encuadradas en dicho punto.

Los servicios ejecutados en forma continuada son aquellas prestaciones que, por su modalidad o por su forma de contratación, implican una asistencia



periódica donde el servicio en sí no constituye una tarea específica sino la resolución de distintas cuestiones.

En el caso de un profesional en ciencias económicas que asesora impositivamente a una empresa, existe servicio ejecutado en forma continua si su tarea no está vinculada a un caso determinado y la función es informar, evacuar consultas, auditar las liquidaciones impositivas; mientras que si el servicio profesional se requiere para la liquidación de una moratoria, cuando no hay una relación habitual, o para dilucidar una cuestión concreta, no existe prestación de servicio de ejecución continuada.

Hemos visto que los servicios profesionales se perfeccionan con la terminación de su ejecución o con la percepción total o parcial del precio, en la medida en que no estén fijados judicialmente o regulados por alguna institución. En las prestaciones continuas, al no existir una efectiva terminación del trabajo no se verifican situaciones tales que puedan denotar la terminación de la prestación, ya que lo que se cumplen son tareas pero el objeto de la prestación es la consecución de dichas tareas. El único acontecimiento que puede considerarse como el fin de la ejecución es la ruptura del vínculo entre el profesional y el cliente.

Asimismo, es importante señalar que la propia norma (encabezamiento del artículo 5º) al referirse a la terminación de la prestación, no puntualiza -como en el caso de la percepción del precio- que aquélla pueda ser parcial, debiendo entenderse como final o total. Esta situación no se da en las prestaciones continuas, salvo en el caso de interrupción de la relación.

Por lo tanto, en el caso de las prestaciones en análisis, el hecho imponible se perfecciona recién con el cobro del precio -que generalmente es un hecho posterior a la fecha de emisión de la factura- o con la terminación del vínculo profesional.

Consideramos que la ley del impuesto al valor agregado ha sido armónica con otros tributos al considerar a la percepción como pauta determinante del perfeccionamiento del hecho imponible, habida cuenta de que en el impuesto a las ganancias los profesionales imputan sus ingresos por el sistema de lo percibido, y que en el impuesto sobre los ingresos brutos la obligación tributaria

se configura con la percepción para los contribuyentes no obligados a llevar libros o registros contables.

También podemos argumentar -en favor del criterio de que el nacimiento de la obligación tributaria se da con la percepción total o parcial del precio de la prestación-, el hecho de que no existe perjuicio fiscal, ya que si el profesional factura en un período y recién lo cobra en el otro, la empresa cliente sólo podrá computar el impuesto facturado como crédito fiscal en el período en que lo pague. Es en ese momento donde ha quedado perfeccionada la operación respecto del prestador del servicio (art. 12, último párrafo, de la ley del IVA).

Sobre el momento en que se perfecciona el hecho imponible en materia de prestaciones de servicios en forma continuada, el decreto 2633/92 señalaba en su artículo 8.3 (actual artículo 21 del decreto reglamentario del IVA): “Cuando por la modalidad de la prestación no se fije expresamente el momento de su finalización -como en el caso de los llamados ‘servicios continuos’-, se entenderá que la misma tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, considerándose, a los efectos previstos en el inciso b) del artículo 5º de la ley, que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario”.

Asimismo, por el carácter reglamentario de la norma, la misma tiene vigencia desde el momento en que se generalizaron los servicios (1/12/90). A nuestro entender la norma transcripta es arbitraria, contradictoria e inconstitucional, porque altera el espíritu de la ley, y por lo tanto es inaplicable.

En primer lugar, debe destacarse que si en la prestación de servicios continuos se ha fijado expresamente el momento de su finalización, no se aplica el decreto, y por lo tanto no existen cortes mensuales en cuanto a la consumación de la obligación de pago del tributo; pero según esta norma debe tomarse el instante preestablecido de terminación como pauta reveladora de tal consumación, aún cuando en los hechos no se finalice la prestación por renovarse la contratación del servicio.

Resulta arbitrario que el prestador pueda escaparse del corte mensual por haber fijado la terminación del servicio, cuando un entrecruzamiento de cartas, un contrato de prestación de servicios o el simple texto en la factura es prueba

suficiente para demostrar que se ha fijado, expresamente, la conclusión de la prestación del servicio.

La norma reglamentaria es contradictoria al referirse a los cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual y luego no tomar en cuenta a la factura como elemento condicionante del perfeccionamiento, sino a la finalización de cada mes calendario. Como si el hecho que concluyera un mes significara corte o terminación parcial de la prestación, en el caso de servicios continuos.

Consideramos que, si se pretendiese hacer nacer la obligación de pago del tributo con la terminación de cada mes, en el caso de los servicios continuos en los cuales no se ha fijado expresamente el instante de su finalización, deberían tomarse el trabajo de modificar la ley, ya que en la actualidad el gobierno no cuenta con la posibilidad de introducirlo al texto legal a través de los decretos de necesidad y urgencia.

## **Honorarios regulados judicialmente**

### *Incidencia y traslación en el IVA*

El tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de los honorarios regulados judicialmente ha sido y sigue siendo un tema de gran interés. Se plantearon situaciones conflictivas que obligaron al estudio de la problemática que genera el carácter trasladable del tributo en relación con el quantum ya regulado.

La dificultad se originaba porque la traslación es un fenómeno de naturaleza eminentemente económica, mientras que la atribución subjetiva de la responsabilidad frente al impuesto resulta de la regulación jurídica vigente. En función de esta regulación jurídica, quien está obligado a pagar el Impuesto al Valor Agregado es el profesional. En cambio, si funcionara el efecto de traslación, quien debiera hacerse cargo del mismo debería ser la parte condenada en costas.

Lo mismo sucede con respecto al aspecto subjetivo. La definición de los sujetos que revisten el carácter de vendedor y de comprador tratándose de

contratos de compra-venta, y de prestador y prestatario de los servicios, cuando se está en presencia de una locación de ese tipo, depende de la misma normativa jurídica de fondo.

Ha sido la Corte Suprema de Justicia de la Nación la que ha resuelto la cuestión con un verdadero *leading case* “Compañía General de Combustibles” (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 16/6/1993, “Compañía Gral. de Combustibles S.A.”, LA LEY 1993-D, 379 DJ 1993-2 DJ 1993-2, 323 JA 1993-III JA 1993-III , 329 IMP 1993-B, 1491), pronunciamiento en el cual concilió el aspecto cuantitativo de la regulación judicial del honorario con la traslación de la carga fiscal, llenando así el vacío existente en la legislación positiva. En su sentencia de fecha 16 de junio de 1993, después de reconocer que la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, aceptó que en el caso del Impuesto al Valor Agregado, por haber sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al consumo, y como tal esencialmente trasladable, no corresponde que el beneficiario de honorarios regulados deba verlos reducidos por el gravamen. La Corte hizo referencia al art. 48 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señalando de ese modo que es esa, y ninguna otra, la norma en la que se basó para resolver la traslación del gravamen. Sostuvo:

Aun cuando los honorarios regulados judicialmente no pueden asimilarse literalmente a los "precios concertados" a que se refiere el art. 48 de la ley del tributo, ello no permite obviar la ponderación de que tal precepto revela inequívocamente que el legislador previó el funcionamiento del impuesto de manera tal que su carga se traslade hacia quien ha de pagar por el bien o el servicio gravado, sin que existan elementos que autoricen a suponer que la materia bajo examen constituya una excepción a ese principio.

Fue así que la Corte resolvió, a través de una elaboración pretoriana que llenaba el vacío legal existente al respecto, que la parte condenada en costas debía hacerse cargo, no solamente de los honorarios regulados a los profesionales, sino también de sumar a ese importe, el resultante de la incidencia del Impuesto al Valor Agregado sobre los mismos. De esta manera entendió dar trascendencia jurídica al efecto económico buscado

con la aplicación del tributo, para arribar así a una solución que permitiera armonizarlo con los derechos y garantías que establece la Constitución y con el ordenamiento jurídico de fondo.

Posteriormente, en la causa “Central Neuquén S.A. y otra c. Provincia de Buenos Aires y otra” (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 16/4/2002, “Central Neuquén S.A. y otra c. Provincia de Buenos Aires y otra”, ED 198 ED 198, 281; LA LEY 2002-E, 178; DJ 2002-2, 1200; IMP 2002-B, 1942) concilió el aspecto subjetivo de la regulación judicial del honorario con la atribución subjetiva del débito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado. En efecto, en su sentencia de fecha 16 de abril del 2002, la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechazó la pretensión de los profesionales, basándose en el hecho de que los profesionales actuantes habían optado por encuadrarse como *Responsables No Inscriptos*.

Llama poderosamente la atención este criterio, que significa poner en igual situación a los integrantes de una sociedad encuadrada en relación con el Impuesto al Valor Agregado como responsable inscripta con la de los profesionales que, actuando en forma personal, revisten el carácter de *Responsables No Inscriptos*, ya que parece contradecir los alcances de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo cuando se ocupó de excluir a *los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común* como causal creadora de un sujeto *ad-hoc*. De ahí que revistan tanto interés las razones que indujeron a la Corte a resolver la cuestión del modo en que lo hizo, ya que, a primera vista, parecerían estar en contradicción con la legislación positiva que regula el funcionamiento y aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

Para entender el criterio de la Corte en este caso, es preciso tener presente que la cuestión sobre la cual tenía que expedirse no era, precisamente, una cuestión de carácter estrictamente tributario. Ello así porque no estaba en juego la relación de derecho público tributario que vincula a los contribuyentes y responsables en general, con el Fisco. Se trataba, en cambio, de determinar si correspondía o no la traslación del gravamen a quien debía hacerse cargo del mismo, adicionándolo al importe regulado a favor de los profesionales.

En definitiva, se trataba de una cuestión distinta -aunque vinculada- a lo tributario. Una cuestión relacionada con el concepto de *precio* de los bienes o servicios en general, y que en este caso, se refería a la suma total de los honorarios de los que debía hacerse cargo la parte condenada en costas. En la sentencia pueden leerse los siguientes conceptos:

[...] el legislador previó el traslado del tributo sólo con relación a los profesionales que revisten el carácter de responsables inscriptos. La particularidad legal determinó que quien careciera de ese carácter no quedase comprendido en el régimen de ingreso del tributo y su sistema liquidatorio [...] el responsable no inscripto reviste ese carácter porque ha preferido actuar como tal, en lugar de sujetarse a las disposiciones que rigen la actividad de los inscriptos...En efecto, si la apelante ha optado por actuar como responsable no inscripta, no puede válidamente agravarse de que no se le reconozca un derecho que sólo tiene su razón de ser en el régimen jurídico referente a los inscriptos.

Ha sido la calidad del profesional la que ha primado para que se haya efectuado una regulación que tuvo en cuenta el mérito y extensión de la labor realizada por ellos y no por el estudio que integran [...] lo que exige concluir que por los servicios prestados, en definitiva *intuitu personae*, es el carácter que aquéllos revisten frente al ente recaudador el que determina si debe considerarse en la regulación de honorarios la carga que tiene el Impuesto al Valor Agregado.

En el expediente, más allá de que la intervención de los abogados aludidos se haya configurado por haberse efectuado una derivación interna en el estudio jurídico y de que existan acuerdos entre los interesados que los obliguen a entregar a la sociedad los honorarios percibidos, la sociedad civil Marval & O'Farrell no prestó ningún servicio que exija reconocer el adicional pretendido. Fueron, en lo que al proceso interesa, los doctores Horacio García Prieto y David Daniel Jovtis quienes actuaron personalmente patrocinando, y después representando, a Central Neuquén S.A. y Central Puerto Sociedad Anónima.

[...] la relación interna referida resulta ineficaz para modificar o alterar aspectos de la relación jurídica sustancial y procesal verificada entre los letrados y la condenada en costas. Han sido esos abogados, y no la sociedad civil en cuestión, quienes han participado en el proceso frente a la parte demandada, y es a ellos a quienes la provincia perdedora les debe pagar los honorarios por los trabajos realizados que encuentran su razón de ser en el proceso judicial iniciado y en el marco legal que los rige. Los trabajos allí realizados engendraron y sirvieron de fundamento al nacimiento de la obligación. A partir de ellos, entonces, nació una situación jurídica concreta e individual en cabeza de los sujetos referidos, en la que no cabe reconocer incidencia a los vínculos que los unen con un tercero absolutamente ajeno al expediente judicial.

[...] carece de trascendencia el carácter que reviste la sociedad civil en relación con el impuesto en examen; sólo cabe reconocerle pertinencia al que ostentan los doctores Jovtis y García Prieto. Las derivaciones tributarias, configuradas por la expresa voluntad de los letrados acreedores, importan una contingencia ajena al proceso que en todo caso deberá ser soportada por quienes la generan y no por su contraria.

Este pronunciamiento constituye un evidente contraste con respecto a la posición adoptada por la Administración en el sentido de que los honorarios fijados judicialmente corresponden al ente colectivo que los agrupa, en razón de que los profesionales *actúan por cuenta y orden* del mismo. Lo mismo puede decirse con respecto a aceptar que los profesionales actuantes lo hacen *asumiendo la representación* de dicho ente.

### **Las prestaciones médicas y su tratamiento en el IVA**

Los servicios profesionales médicos tienen un tratamiento específico en el Impuesto al Valor Agregado en los términos del artículo 7, inciso h), punto 7, que establece la exención para:

7) Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; b) las prestaciones accesorias de la hospitalización; c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades; d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores los colegios y consejos profesionales, las cajas de previsión social para profesionales y las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales así como todo pago directo que a título de coseguro o en caso de falta de servicios deban efectuar los beneficiarios. (Párrafo sustituido por pto. 1, art. 1° de la Ley N° 25.405 B.O. 06/04/2001. Vigencia: a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial. Surtirá efecto desde la vigencia de la Ley N° 25.063.)

La exención dispuesta precedentemente no será de aplicación en la medida en que los beneficiarios de la prestación no fueren matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares -en el caso de servicios organizados por los colegios y consejos profesionales y cajas de previsión social para profesionales- o sean adherentes voluntarios a las obras sociales, sujetos a un régimen similar a los sistemas de medicina prepaga, en cuyo caso será de aplicación el tratamiento dispuesto para estas últimas. (Párrafo sustituido por pto. 1, art. 1° de la Ley N° 25.405 B.O. 06/04/2001. Vigencia: a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial. Surtirá efecto desde la vigencia de la Ley N° 25.063.)

Gozarán de igual exención las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales.

Por lo tanto, las prestaciones profesionales médicas tienen un tratamiento impositivo en función de esta norma, para lo cual habrá que distinguir lo siguiente:

- Afiliados obligatorios: la prestación está exenta del Impuesto al Valor Agregado.



-Afiliados voluntarios: al igual que las prestaciones que son retribuidas por medicina prepaga, en este caso la prestación está gravada con el Impuesto al Valor Agregado con la alícuota reducida (10,5%) en tanto se asimila a una prestación de asistencia médica prepaga.

-Restantes personas que requieren una prestación médica (sector privado): la prestación está gravada con el Impuesto al Valor Agregado con la alícuota general (21%).

Asimismo, el artículo 7.1. de la ley 23.349 expresa:

Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica y de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos -excepto para los espectáculos comprendidos en el punto 10, del inciso h) del primer párrafo del artículo 7º y para los servicios brindados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales a sus afiliados obligatorios y por los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales, a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares-, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6, del inciso h) del primer párrafo del artículo 7º, ni las dispuestas por otras leyes nacionales - generales, especiales o estatutarias-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y aseguradoras de riesgo del trabajo (expresión "teatrales" derogada por art. 2º de la Ley 26.115 (B.O. 19/7/2006).

## CAPÍTULO 3

### TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Las normas locales de la Ciudad de Buenos Aires

#### **Exención de las prestaciones no organizadas en forma de empresa**

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto territorial, indirecto al consumo, real, plurifásico y acumulativo. En la descripción del hecho imponible concurren cuatro elementos que hacen a su configuración y que se dan en la totalidad de las legislaciones: (a) ejercicio de actividad; (b) habitualidad; (c) onerosidad; y (d) sustento territorial.

Con relación a la *habitualidad*, si bien constituye, en términos generales, un elemento de concreción efectiva, las distintas legislaciones de las jurisdicciones locales consagran para determinadas actividades una presunción de habitualidad en el entendimiento que, respecto de ellas, resulta necesario la realización de actos a través del tiempo (por ejemplo, profesiones liberales, compra de productos agropecuarios, forestales e ictícolas, frutos del país y minerales para industrializarlos y venderlos fuera de la jurisdicción, etc.).

Es fundamental el *ejercicio de la actividad* ya que es la noción central del hecho imponible. Es por igual motivo de relevancia que Althabe, refiriéndose al hecho imponible, expresa que “podemos reducir la fórmula de las legislaciones positivas a lo siguiente: actividades ejercidas en forma habitual y a título oneroso” (1983).

En el ordenamiento jurídico local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reputa exentos del impuesto sobre los ingresos brutos, “los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales universitarias, no organizado en forma de empresa”.

Resulta esencial entonces examinar cómo cabría entender configurado el concepto acerca de la *forma de empresa*. A ese respecto procede traer a colación un precepto de relativamente antigua data, con el cual fueran abordados distintos aspectos destinados a formular el referido concepto: nos referimos al decreto 3707 del 7 de julio de 1983 reglamentario del entonces art. 137, inc. k) -cuyo texto era sustancialmente idéntico al actual- de la ordenanza fiscal 38.568, sancionada para el año 1983, por la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

El decreto 3707/83 modificó el texto reglamentario precedente, que había sido dado por decreto 1586, del 29 de marzo de 1983; este último fue derogado por el art. 4° del decreto 8553, del 29 de diciembre de 1987. Aquel art. 137, inc. k), formaba parte de la ordenanza fiscal para 1983 (ordenanza 38.568), con la cual se incorporó, por primera vez, el tratamiento previsto por la norma, para el impuesto sobre los ingresos brutos, respecto del ejercicio de profesiones liberales. Una disposición análoga había regido en tiempos del impuesto a las actividades lucrativas.

El mencionado decreto describía, ante todo, qué entiende por ejercicio de profesiones liberales universitarias, y en atención específica a la norma reglamentada, está referido al concepto de empresa. La alusión a este concepto ha sido reiterada en los ordenamientos tributarios posteriores, tanto por ordenanzas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, como por leyes del gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se puede considerar que el decreto 3707/83 estuvo vigente hasta ser aprobado el decreto 8553, del 29 de diciembre de 1987 -en vigor entre ese año y 1998-, que reglamentó la ordenanza fiscal 40.731, del 23 de agosto de 1985, cuyo art. 89, inc. 10, también contemplaba la exención del impuesto para el ejercicio de profesiones liberales universitarias no organizado en forma de empresa. A esa exención se refirió también el decreto 2143, del 1° de noviembre de 1999, que, entre otras normas, reglamentó el art. 116, inc. 9, del código fiscal aprobado por ley 150 (texto ordenado en 1999). Ese decreto 2143/99 fue derogado por el art. 13 del decreto 2033, del 30 de octubre de 2003, reglamentario del código fiscal aprobado por ley 541 (texto ordenado en 2003, y de su art. 135, inc. 8,

reproducido en el art. 141, inc. 7, de dicho código fiscal, texto ordenado en 2008). Cabe entender que la aprobada por aquel decreto 2033/03 es la reglamentación en vigor para este último código fiscal, con las adaptaciones consiguientes en cuanto a la numeración de sus artículos.

En efecto, según la disposición contenida en el art. 1º, segundo párrafo, del referido decreto:

La simple asociación o sociedad de profesionales dirigida a organizar la prestación de los servicios sin que llegue a constituir una unidad económica independiente de sus integrantes, no configura forma de empresa a los fines de esta exención.

Ese mismo decreto introdujo la presunción, salvo prueba en contrario, de que existe organización en forma de empresa en los casos en que la actividad profesional encuadre en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Profesionales que presten los servicios agrupados según cualquiera de las formas societarias contempladas por la ley 19.550, o cuyas retribuciones sean transferidas total o parcialmente a una sociedad de esa naturaleza.

En otras palabras, cuando el ejercicio de sus actividades por parte de profesionales liberales universitarios esté comprendido en el ámbito de una sociedad comercial de las reguladas por la ley 19.550, sus ingresos brutos no se hallan exentos del tributo, pues la norma entiende que en esa hipótesis la organización adoptada tiene forma de empresa. Por consiguiente, cabe inferir, en principio, que el ejercicio de tales actividades, por intermedio de una sociedad civil -que, obviamente, se halla regida por el código de la materia y no por aquella ley 19.550-, no se traduciría en la actuación con la forma de empresa, y sería procedente la exención tributaria.

Las disposiciones del art. 1º, en el decreto 3707/83, contenían otro supuesto:

- b) Prestación de servicios que sean preponderantemente fruto de inversiones de capital o de trabajo en relación de dependencia, si la

labor profesional independiente y personal resulta subsidiaria o complementaria en relación a aquéllos.

La norma concluía, en este punto, con la ejemplificación de los *casos de empresas constructoras, clínicas, farmacias y centros de cómputos*. Esto es: la modalidad operativa descrita en el punto b) se desentendía de la forma jurídica según la cual se pudiera operar, al ejercer ciertas actividades por profesionales liberales universitarios, y considera aplicable la presunción de hallarnos ante una organización en forma de empresa. Por lo tanto, entiende que sus ingresos brutos están gravados.

Por último, en el mismo art. 1° del citado decreto, el punto c) presumía la organización en forma de empresa con respecto al ejercicio profesional desarrollado bajo nombre de fantasía.

La utilización del trabajo de personas que ejecuten tareas auxiliares de apoyo no resulta determinante de una empresa, en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica del desarrollo del mismo. No están comprendidos en el concepto de empresas aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aún con el concurso de prestaciones a las que hace referencia el párrafo anterior.

Los profesionales universitarios, por ley, deben actuar de manera personalísima, asumiendo responsabilidades intransferibles e indelegables, cualquiera fuere la forma organizativa que hayan adoptado, de manera que, en definitiva y en lo sustancial, la prestación del servicio profesional siempre asume características personales y directas.

### **El fallo “Reig, Vázquez Ger y Asociados c/Municipalidad de la CABA”**

En el plano jurisprudencial resulta imprescindible el análisis del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Reig Vázquez Ger y Asoc.” (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14/5/1991, “Reig Vázquez Ger y Asoc. c. Municipalidad de Buenos Aires”, LA LEY 1991-E, 37) sobre repetición de

impuestos abonados en los años 1983 y posteriores, precedida de lo decidido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, sala E, el 18 de mayo de 1988 y por el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil 1, el 16 de octubre de 1987. Este último pronunciamiento judicial hizo lugar a la acción de repetición promovida por la actora, en su calidad de sociedad civil. Los fundamentos expresado por el juez han sido los siguientes:

1. El trabajo desarrollado por la accionante es preponderantemente intelectual y que la inversión de capital es baja en relación a la prestación. Por otra parte –agrega-, el hecho que existan profesionales trabajando en relación de dependencia no significa que la prestación de servicios se base en ello, desde que los socios trabajan personalmente en la sociedad.
2. Es elemento distintivo frente a la exención prevista en la ordenanza fiscal el ejercicio personalísimo de la profesión, es decir, cuando la relación entre el profesional y el cliente depende pura y exclusivamente de su voluntad; en otras palabras, no debe la asociación o sociedad de profesionales actuar como operador económico con voluntad independiente de sus integrantes.
3. Quedó demostrado que la actora prestaba servicios profesionales en el área de las ciencias económicas, y que esos servicios eran prestados exclusivamente en forma personal por los profesionales, socios o dependientes de ella. Ello refirma lo dicho sobre la relación personal entre el profesional y el cliente y la imposibilidad de actuación de la sociedad, como ente distinto de sus miembros en la profesión de que se trata (considerando II, párrafo decimonoveno).

El fallo fue revocado por la Cámara. Al analizar la preponderancia del trabajo efectuado en relación de dependencia sobre la labor profesional independiente y personal, la Cámara entendió que se trata de una pauta adversa a las pretensiones de la actora y estimó endeble la aseveración del a quo en el

sentido de que tal situación no se configura en autos por el hecho de que los socios trabajan personalmente en la sociedad, por interpretar que ningún párrafo del inc. b), en aquel decreto 3707/83, incorpora ese presupuesto de hecho como excluyente de la existencia de una empresa.

La Cámara atendió a hechos accesorios relacionados con la labor de los veintinueve profesionales no socios, empleados en relación de dependencia, como los de estar sometidos a ciertas exigencias de asistencia, cumplimiento de horario, pérdida de la libertad en lo relativo a la elección del cliente y a la estipulación del honorario.

En razón del recurso de queja que, en última instancia, interpuso la actora, la causa a la cual hicimos referencia hasta aquí fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el considerando 4° del voto de la mayoría en el fallo formula los conceptos mediante los cuales se remite a importantes precedentes de su jurisprudencia, en los cuales destaca que las figuras del derecho civil y los principios del derecho fiscal imperan en zonas que no son confundibles ni necesariamente subordinables las unas a las otras. De esa manera, el Alto Tribunal formula su reproche a la decisión del a quo, en cuanto subordinó su interpretación a las prescripciones del Código Civil y en particular a lo que éste dispone en sus arts. 33 y concordantes.

En el considerando 5° y parte del considerando 6°, en ese voto de la mayoría, se hace lugar a la argumentación del a quo -a nuestro entender infundada- en el sentido que la prestación de servicios de la actora ha sido preponderantemente fruto de trabajo en relación de dependencia; ello aparece dicho para remedar expresiones del inc. b) en el decreto 3707/83, tomadas sin análisis, sobre todo si se advierte que en esa disposición tales expresiones son utilizadas con respecto a la ejemplificación que ella contiene al final de su texto -empresas constructoras, clínicas, farmacias y centros de cómputos-, y de la cual no cabe inferir, necesariamente, que el caso de la actora fuera asimilable al de esos ejemplos.

He ahí la única referencia del voto mayoritario, en el Alto Tribunal, al fondo de la materia en litigio.

En cambio, el voto en disidencia de tres ministros, en su considerando 6°, explica que el a quo no se detuvo y, por tanto, no afirmó ni demostró en su sentencia que la de los actores sea *una unidad económica independiente de sus integrantes*; y es claro que esta ausencia de pronunciamiento impide hacer mérito de aquella circunstancia para excluir del beneficio a los peticionantes. El considerando 7° de ese voto en disidencia comienza por poner de relieve que el a quo hace valer la presunción del art. 1°, inc. b), de aquel decreto, y apoya en él el rechazo de la demanda. La reflexión siguiente se remite a la parte de esa norma cuando ella se refiere a que "la prestación de servicios" sea "preponderantemente (otra vez, el resaltado es de la publicación oficial arriba citada) fruto...de trabajo en relación de dependencia". Tras lo cual agrega que "como los profesionales 'dependientes' son veintinueve y los 'independientes' apenas llegan a siete, ha de tenerse por evidente que aquéllos 'preponderan' o 'prevalecen' en la sociedad, lo cual decide la cuestión en el sentido de que hay 'empresa' y ello elimina el beneficio pedido en la demanda".

El antecedente jurisprudencial más reciente, dentro del cual volvió a ventilarse el concepto de empresa se ha producido en sede del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 4 de marzo de 2009, en los autos "Sapoznikow, Jacobo David c/GCBA".

Dentro del fallo citado en el párrafo precedente se brindaron sendas caracterizaciones de aquello que entendieron configura el concepto de empresa, en la medida requerida para aplicarlo en forma adecuada a la materia litigiosa, por encima, y en divergencia, con los criterios que al respecto fueran sostenidos en sede administrativa o en las instancias judiciales previas. Desde ahora dejamos constancia de compartir los análisis expuestos por los citados magistrados, por cuanto entendemos que ubican la cuestión debatida en sus verdaderos alcances.

El doctor Lozano comienza por señalar que las normas de la ordenanza y del código fiscal referidos en la nota 4 exceptuaron del pago del impuesto sobre los ingresos brutos "el ejercicio de profesiones liberales universitarias no organizado en forma de empresa", de suerte que si bien "el ejercicio de la profesión del actor se acomodó durante los años discutidos a la forma en que



lo requiere el texto transcrito, su actividad, aunque gravada, estuvo exenta del pago del impuesto sobre los ingresos brutos".

En lo atinente a las normas reglamentarias, hace hincapié en aquella que, dentro del primero de esos decretos, entendía que existe empresa "b) cuando la actividad es ejercida mediante una organización que constituye la conjunción de medios de producción orientados a la consecución de objetivos cuyo resultado económico es en interés primordialmente de quien o quienes la conducen o dirigen". Texto que reprodujo, a la letra, como presunción, "salvo prueba en contrario", el punto 1, del segundo párrafo, en el respectivo reglamento aprobado por decreto 2143/99, referente al art. 116, inc. 9, del código fiscal aprobado por ley 150, texto ordenado en 1999. Asimismo, sostuvo:

Dicho de otro modo, no cualquier organización, aun empresarial, que asista al profesional, sino la que lleve a cabo el ejercicio de la actividad profesional captada como hecho imponible. Así las cosas, siempre que la organización constituya, realmente, un soporte a su actividad, y no venga a sustituir en sus funciones al profesional de que se trate, no quedará excluida de la exención; o, puesto de otro modo, la exención alcanza a la organización que permite al profesional potenciar sus ingresos como tal, mientras que no contempla aquellos supuestos en que lo que genera la facturación es la propia empresa. A su vez, para que ocurra la situación mencionada en último término, esto es, la existencia de una organización capaz de sustituir al profesional en su actividad, no resulta indispensable que los dependientes que la componen sean profesionales. Menos aún, que firmen su trabajo. Basta con demostrar que (i) están bajo las órdenes de determinado profesional; y (ii) se encuentran organizados de tal manera que el resultado de su trabajo es el propio de la profesión liberal de que se trate. En resumen, la organización en forma de empresa no tiene lugar por la mera existencia de una "conjunción de medios de producción", sino porque esa conjunción de medios genera la actividad gravada o, en términos de la reglamentación, ejerce "la actividad" que desarrolla el profesional universitario a que se refiere la exención. Ilustra mejor lo expuesto, la hipótesis en que lo determinante para la facturación es el

empleo de un bien de capital de valor muy significativo, algo ausente entre los elementos de hecho contemplados en la decisión impugnada [...] En virtud de lo expuesto, asiste razón al recurrente en cuanto sostiene que para determinar si el ejercicio de una profesión está organizado, o no, en forma de empresa, resulta esencial establecer qué actividades realizan las personas que trabajan junto con el profesional y en qué condiciones trabajan [...] la administración activa, mediante sus resoluciones, entendió que bastaba con señalar que el señor Sapoznikow tenía personal bajo relación de dependencia para resolver que su actividad profesional estaba organizada en forma de empresa y, por ende, determinar su obligación tributaria en el impuesto sobre los ingresos brutos.

El fallo de la Cámara -acota el segundo párrafo de tal considerando 8- "también buscó apoyo en la mencionada presunción", al entender que "hacen presumir la existencia de una organización de medios de producción, con un claro objetivo económico en beneficio del profesional actuante, o sea, la parte recurrente, las siguientes circunstancias: que el actor (i) cuente en su laboratorio con nueve personas bajo relación de dependencia (ii) orientadas a un trabajo específico; (iii) tiene una cuantiosa facturación; (iv) no prestó colaboración al perito contador; (v) hasta el mes de enero de 1996 las facturas las emitía con el nombre de Laboratorios EDYAFE. Por último, señaló (la Cámara) que no basta para desvirtuar dicha presunción el hecho de que el señor Sapoznikow sea el único que suscribe los protocolos".

El a quo, si pretendía acreditar que la forma en que ejerce su actividad profesional el actor se acomoda a la citada presunción de organización en forma de empresa, debió demostrar no sólo que el señor Sapoznikow cuenta con empleados en relación de dependencia, sino que éstos están organizados de tal manera que resultan capaces de producir el trabajo profesional en forma independiente a la persona del actor. La existencia de nueve personas en relación de dependencia, como los demás hechos mencionados, aún cuando pueden llegar a constituir un signo que dé cuenta de la existencia de una posible organización empresaria, a la luz de las pautas señaladas en los párrafos que anteceden, ese signo, por sí solo

no resulta suficiente para tener configurada una organización en los términos mencionados".

Máxime cuando el actor viene afirmando, y la Cámara no se hizo cargo, que (i) las tareas que realizan sus dependientes consisten, únicamente, en cuidar, alimentar, limpiar, vacunar y vigilar, a los animales sobre los que se efectúan determinadas pruebas; (ii) él es el único que realiza las tareas propias de su profesión, consistente en realizar certificaciones e informes acerca del control de calidad de medicamentos elaborados por distintos laboratorios de especialidades medicinales; (iii) ninguno de sus empleados está en condiciones de sustituirlo o reemplazarlo en el ejercicio de su profesión; (iv) la organización que tiene no es escindible de su persona; (v) todo el personal con que cuenta son estudiantes y alguna secretaria; (vi) en la actividad que desarrolla, servicio de análisis no industriales y estudios, diseños, y análisis farmacológicos experimentales, requiere la colaboración de varias asistentes; (vii) en el informe de una inspección que le realizó la administración, surge que él es '...el único profesional responsable de los resultados de su actividad, facturando honorarios profesionales'; y, por último, (viii) él es el único profesional habilitado en su laboratorio para hacer los estudios y firmar los protocolos. A su turno, si bien la Cámara manifestó que el personal que trabaja en el laboratorio del actor está orientado al desarrollo de actividades específicas, no explica cuáles serían ellas; cosa que habría resultado indispensable para la resolución de la presente controversia.

En el considerando 4 entiende el juzgador que "los razonamientos de la Cámara a los fines de subsumir la actividad desplegada por el profesional universitario bioquímico Sapoznikow en la noción de empresa, resultan insuficientes para dar adecuada fundamentación a su decisorio. Ello así, pues si bien varios de ellos son indicios para formar un criterio preliminar, no son decisivos. Tal es lo que ocurre con los argumentos que hacen hincapié en: a) lo cuantitativo de la facturación; b) la falta de colaboración prestada por el contribuyente al perito contador; y c) que se haya facturado en un periodo inicial con el nombre de fantasía "Laboratorios EDYAFE".

Sobre estos puntos tenidos en cuenta por el a quo, el doctor Casás advierte en aquel considerando 4, "que el nivel de facturación no depende exclusivamente de la forma de organización que adopte el profesional universitario (tómense sólo a modo de ejemplo –agrega–: los honorarios que puede llegar a percibir un cardiocirujano que ejerce liberalmente la profesión, muy demandado por su prestigio, y que no interviene con prepagas ni obras sociales; o una millonaria regulación judicial a favor de un abogado que ejerce la profesión individualmente e, incluso, sin asistentes y desde su domicilio personal). La actitud de falta de colaboración en la pericia pudo encauzarse, de haber sido menester, por correctivos procesales. Finalmente, una errónea categorización tributaria del contribuyente -como gravado y no como exento- no debe condenar, necesariamente, al obligado tributario impidiéndole rectificar hacia el futuro su situación de revista frente al impuesto".

En su consecuencia, Casás afirma: "Lo que importa, en el caso, es si la unidad económica 'laboratorio' es esencialmente dependiente de la actividad profesional universitaria del bioquímico, más que si es viable su existencia sin la intervención activa de Sapoznikow. Escrutinio éste que puede realizarse tomando en consideración si los ingresos percibidos consisten esencialmente en honorarios, o retribuyen costos y servicios de dependientes que conforman sustantivamente las prestaciones llevadas a cabo. De más está decir que contar con una organización de medios con el objeto de lograr un lucro, no convierte necesariamente al profesional universitario que ejercita su incumbencia en una empresa. Sostener lo contrario importaría, en tal caso, que sería suficiente contar con un título profesional, una secretaria, una oficina, un fax y una computadora, para cobrar honorarios para que la exención no se verifique".

Y continúa Casás: "Así, entonces, el concurso de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo -aun cuando se trate de algún profesional-, en tanto no importen el suplantar de forma total al profesional titular del emprendimiento en la prestación misma, personal, principal, y en la mayoría de los supuestos indelegable, de los cometidos propios de la incumbencia universitaria de que se trate, o en una fase de su ejecución, como la utilización de un inmueble o de

los bienes de uso, de fácil acceso y habituales para el quehacer de que se trata, no transforman necesariamente el desenvolvimiento profesional en empresa.

“Lo que gravita fundamentalmente –dice Casás–, dividiendo las aguas, es establecer si los ingresos que se perciben son, sustantivamente, en concepto de honorarios generados por la actividad personal del profesional liberal o independiente, o es la retribución por servicios en los cuales el profesional está presente como un añadido más en la conjunción de los restantes factores de la producción en que gravita con particular relevancia la tarea prestada por otros profesionales en relación de dependencia, o por un número relevante de agentes calificados, que no sólo colaboran como auxiliares en la tarea, sino que lo reemplazan o sustituyen en el cumplimiento de los cometidos materiales propios, principales, y, en la mayoría de los supuestos, indelegables, de la actividad profesional en sí misma” .

En suma, la minoría de este pronunciamiento no considera a la prestación profesional como organizada en forma de empresa.

### **Aplicación del Convenio Multilateral**

#### *Distribución especial de la base imponible en prestaciones profesionales*

Recordemos que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos recae sobre el ejercicio habitual de actividades onerosas en el ámbito de una jurisdicción, es decir, se sustenta estrictamente en el principio de territorialidad. Sin embargo, “al tomar como base imponible el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, cuando la actividad es ejercida en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, ocurre que cada una de las jurisdicciones en que el sujeto la ejerce podrá gravar el mismo total de ingresos brutos” (Bulit Goñi, 1992).

Para la distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones donde el contribuyente realiza sus actividades, es que aparece y se justifica el régimen de Convenio Multilateral, entendido como instrumento por el cual se distribuye la

base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos cuando el contribuyente ejerce su actividad en más de una jurisdicción local o provincial.

Por ello, puede decirse que el convenio tiene por objeto evitar superposiciones impositivas. El nacimiento del Convenio Multilateral se debe a la propia naturaleza del impuesto sobre los ingresos brutos, ya que como el gravamen alcanza el valor total de cada transferencia realizada en todas las etapas de circulación, se corre el riesgo que los fiscos donde se realizaba parcialmente la actividad pretendan alcanzar por el tributo a la totalidad de la operación. El propio convenio establece en su normativa el ámbito de aplicación, a tal efecto su artículo 1º dispone: “Las actividades a que se refiere el presente convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que la actividad la ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia”.

De la misma surge claramente que debe aplicarse el Convenio Multilateral cuando se cumplan los siguientes requisitos: (a) que se trate de un mismo contribuyente. La actividad puede ser desarrollada por sí u otras personas; (b) que realice actividad en dos o más jurisdicciones, esto implica que debe haber multiplicidad de jurisdicciones porque si se desarrollara toda la actividad en una única jurisdicción no habría que aplicar el convenio; (c) que los ingresos por provenir de un proceso único económicamente inseparable deben atribuirse conjuntamente a todas las jurisdicciones donde el contribuyente realiza actividad; (d) que la base imponible se distribuya entre las distintas jurisdicciones.

El Convenio Multilateral no unifica el impuesto, sólo lo coordina. A través de parámetros y/o presunciones, presentes y pretéritas, con un régimen general de distribución más regímenes especiales. Como sostuvo Bulit Goñi (1992) al explicar la justificación del acuerdo, “la doble imposición no se debía a que los hechos imposables no estuvieran definidos con un alcance estrictamente territorial. Ella surgía a consecuencia de la materia imponible, o sea, los

ingresos brutos que constituye el índice la para la medición del monto de impuesto: cuando una misma actividad se ejercía mediante un proceso único en más de una jurisdicción, quedaba verificado el hecho imponible respecto de cada una de ellas, y cada una podría gravar el mismo y único total de ingresos brutos”.

En el tema que nos ocupa, debemos analizar la forma de distribución de la base imponible dado que su regulación es especial, en tanto se coordina de un modo específico, y no conforme a la regla general de distribución del art. 2.

Los regímenes especiales surgen como consecuencia de la intención manifestada por las jurisdicciones suscriptoras del Convenio Multilateral, de diferenciar el tratamiento aplicable a determinadas actividades donde el régimen general de reparto de la base imponible no resultaría representativo del sustento territorial verdadero.

A diferencia del régimen general, no hay que calcular coeficientes, ni existe remisión a hechos pasados ya que los regímenes especiales tienen los coeficientes predeterminados y se distribuye a través de ellos la base imponible de un hecho presente. La secuencia de aplicación de los regímenes especiales consiste en:

- Se debe analizar si para la actividad hay un tratamiento especial de distribución de la base imponible.
- Establecer cuales son las condiciones que deben configurarse dentro de esa actividad para estar en el régimen especial de distribución de la base imponible, de no darse todas las condiciones ver si existe una norma específica de la comisión arbitral que regule la distribución especial, de no existir la norma debe aplicarse régimen general para la distribución de la base imponible de la actividad.
- Ver cómo se distribuye la base imponible conforme a la norma del CM o a la norma específica.

En materia de profesiones liberales, es de aplicación el art. 10 que establece:

En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se

realiza la actividad podrá gravar el ochenta por ciento ( 80 %) de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el veinte por ciento (20%) restante. Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras.

Es decir: cuando las personas ejerzan profesiones liberales tengan su estudio, oficina, consultorio, etc. en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otra, resultará de aplicación el presente régimen especial. El régimen es de aplicación para las profesiones liberales, entendiéndose por tales aquellas con título universitario que requieran matrícula o título habilitante para su ejercicio, quedando fuera de la forma especial de distribución prevista en el artículo 10, y por lo tanto encuadrando en el régimen general (art. 2 del CM) el ejercicio de actividades de título terciario, la de técnicos especializados o la de oficios.

Sólo estas últimas actividades personales entrarán en el artículo 10 si se desarrollan en forma de consultoría.

Uno de los grandes interrogantes que nos planteamos respecto del CM en la actualidad es qué debemos hacer cuando no se dan las condiciones previstas en la normativa para la distribución de la base imponible conforme al régimen especial. Todo es simple cuando un profesional tiene su oficina en Capital Federal y audita un balance de un cliente ubicado exclusivamente en la Provincia de Buenos Aires: en este caso el ingreso se atribuirá 80% al lugar de la prestación profesional (Provincia de Buenos Aires) y el 20% restante a Capital Federal donde se encuentra ubicada la oficina. En este caso se han dado las condiciones exigidas por la normativa del CM.

Continuando con el supuesto del profesional con oficina en Capital, los ingresos generados por trabajos profesionales en dicha jurisdicción se distribuyen utilizando el régimen especial del artículo 10, es decir: 80 % a la jurisdicción de donde provienen (Capital Federal) y 20 % a donde se encuentra la oficina (Capital Federal). Como se ve, el 100 % se imputa a Capital Federal.

No todos los autores comparten este criterio. Hay quienes piensan que en esta situación debe aplicarse el régimen general de distribución de la base imponible, conforme al artículo 2 del CM. Pero, a favor de nuestra posición



tenemos, un caso concreto por la Comisión Arbitral, es la RG 27 del 18 de diciembre de 2001, en la causa “Deheza S.A.” donde se resolvió (para el caso del régimen especial del artículo 11 comisionista e intermediarios que veremos más adelante) que el tratamiento fiscal de la actividad debe ser el mismo con independencia del lugar de prestación y de la oficina del contribuyente.

En consecuencia, si tengo la oficina en una provincia y realizo servicios profesionales en otra u otras jurisdicciones, podré aplicar el régimen especial del artículo 10 del CM si tengo determinado de que jurisdicción proviene el ingreso, considerando también a la jurisdicción donde se encuentra la oficina.

Veamos otras situaciones que en la práctica no son tan claras. Podría darse el mismo caso del profesional que audita pero el cliente desarrolla su actividad en varias jurisdicciones de nuestro país, y el profesional debe viajar a alguna de ellas y el desarrollo profesional se da en varias jurisdicciones. O cuando estamos en presencia de un odontólogo, que tiene un consultorio en Bernal (Provincia de Buenos Aires) y otro en Recoleta (Ciudad Autónoma de Buenos Aires). En estos dos últimos supuestos no se dan las condiciones presentadas en el artículo 10 del CM para la existencia de la forma especial de distribución, ni existe norma alguna de la Comisión Arbitral que establezca cómo distribuir en estos supuestos.

Se nos podría ocurrir aplicar el Artículo 10 en una parte (por ejemplo el profesional que audita un balance en varias jurisdicciones con oficina en una jurisdicción atribuir a esta última el 20% de los ingresos) y el artículo 2 por la parte que no se pueda aplicar el Art. 10 (distribuir el 80% en función de los gastos incurridos en cada jurisdicción), y en honor a la verdad hay quienes piensan que este es el criterio correcto: forzar la aplicación del régimen especial del artículo 10 del CM. Sin embargo, consideramos que mientras no exista una normativa interpretativa en la cual la Comisión Arbitral disponga la forma de distribución especial para situaciones distintas a las planteadas por el artículo 10, debe atribuirse la base imponible conforme al régimen general previsto en el artículo 2 del CM.

Fundamentando esta posición en que cuando la Comisión Arbitral lo consideró necesario lo hizo a través de ese medio tal es el caso de las actividades de la construcción de bienes inmuebles y el caso de las jurisdicciones productoras.

## CAPÍTULO 4

### LAS PRESTACIONES PROFESIONALES Y SU SITUACIÓN PREVISIONAL

Se impone hacer algunas referencias conceptuales sobre la contratación de servicios independiente y la relación laboral, a fin de establecer luego conclusiones en torno a las contrataciones de servicios profesionales teñidas de presunciones por fraude a la ley laboral y su repercusión en el ámbito de las cotizaciones previsionales.

#### **El contrato de *locación de servicios* en nuestro ordenamiento civil**

*El conflicto con las normas que regulan las relaciones laborales*

En nuestro ordenamiento jurídico, el contrato de locación de obra o de servicio se encuentra definido en el artículo 1493 del Código Civil:

Habrá locación de obra o de servicio cuando dos partes se obliguen recíprocamente, una a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por esa obra un precio determinado en dinero.

En cambio, la prestación de servicios en forma autónoma e independiente conforme lo autoriza el artículo 1263 del Código Civil consiste en lo siguiente:

La locación de servicios es un contrato consensual, aunque el servicio hubiese de ser hecho en cosa que una de las partes debe entregar. Tiene lugar cuando una de las partes se obligare a prestar un servicio, y la otra a pagarle por ese servicio un precio en dinero. Los efectos de este contrato serán juzgados por las disposiciones de este Código sobre las Obligaciones de hacer.

En los dos casos tenemos partes contratantes independientes que rigen sus actuaciones (derechos y obligaciones) de conformidad con las cláusulas contractuales (privadas) que suscriben, y a falta de éstas, por las normas civiles y/o comerciales ordinarias contenidas en los códigos de fondo. Pero en materia del derecho del trabajo, la situación jurídica difiere notablemente.

Por efecto del orden público que informa a las leyes laborales, las partes no pueden decidir libremente si una relación será laboral o no. El encuadre de esta relación dependerá pura y exclusivamente de cómo se desarrolle la misma. Es decir, pese a existir un *contrato autónomo*, si de los hechos surge que hay relación de dependencia y la parte empleada lo invoca, las cláusulas privadas carecen de efectos para dar paso a la regulación de trabajo. En consecuencia, un contrato de locación de servicios carecerá de efectos si la relación que subyace es laboral. En este sentido el artículo 14 de la Ley de Contrato de Trabajo sienta la noción de *fraude laboral*:

Será nulo todo contrato por el cual las partes hayan procedido con simulación o fraude a la ley laboral, sea aparentando normas contractuales no laborales, interposición de personas o de cualquier otro medio. En tal caso, la relación quedará regida por esta ley.

Frente a estas situaciones que la ley laboral nulifica, el sujeto *locatario – empleador* se encuentra expuesto no sólo a los reclamos del trabajador por el no cumplimiento de las normas laborales (aún cuando él mismo hubiese aceptado en un principio una figura no laboral) sino que, además, está expuesto a las sanciones de policía del trabajo y a los reclamos de la AFIP (DGI) y obras sociales, por las cotizaciones del Sistema Nacional de la Seguridad Social debidas conforme a la relación de trabajo subyacente.

Ahora bien, la adopción de esta forma de contratación independiente, perfectamente válida en nuestro país, también difiere su análisis cuando se trata de profesionales universitarios.

## Locaciones de servicios con profesionales

En estos supuestos, los profesionales participan de la actividad de una sociedad o entidad, ya sea incorporándose a ella como trabajadores dependientes, o bien fuera de su órbita, ligados exclusivamente por la relación profesional respectiva. La distinción entre una y otra forma de relacionarse con la empresa puede ser tajante cuando se considera al profesional que desempeña funciones permanentes en el establecimiento, en tareas propias o complementarias de su giro (ingeniero de planta, contador a cargo de la sección contaduría, abogado de la sección del personal, etc.) y lo enfrentamos a aquel otro que en su oficina atiende una consulta aislada, muy puntual, propia de su quehacer profesional.

Pero entre estos casos extremos, existe una infinidad de matices intermedios y la solución no se presenta con igual nitidez cuando el profesional traba un vínculo continuativo con la empresa. En este sentido, no debe olvidarse que en cuanto a la presunción del artículo 23 de la Ley de Contrato de Trabajo (que recientemente ha sido recogido en forma especial por la ley 26.063 en su art. 4 en tanto aplica la mencionada presunción a la materia previsional) se sostuvo que:

La presunción del artículo 23 de la Ley de Contrato de Trabajo no es operativa cuando quien alega la condición de trabajador es un profesional universitario, ya que en esta hipótesis no se dan las razones que permiten erigir el contrato de trabajo como modelo normal de contratación, desde que tales profesionales pueden comprometer sus servicios tanto a través de contratos de trabajo, como de locación de obra o de servicios, como de mandato y ello determina la inexistencia de un modelo al que remitirse en los casos ambiguos” (Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala VI, 26/7/1991, “Zerega, Alicia S. c/ S.B.A. Empresa Subterráneos de Buenos Aires S.E”).

También se ha dicho que “[...] cuando los sujetos que prestan servicios personales son profesionales universitarios, la regla es la autonomía en el

ejercicio de las incumbencias propias de sus especialidades y no la asunción de la calidad de trabajador dependiente mediante un contrato de trabajo” (Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala VIII, 21/12/2004, “Mazzitelli, Patricia A. y otro c. A.C.A.R.A. Ente Cooperador Ley 23.283 y 23.412”, DT 2005, mayo, 677).

Y continúa: “La presunción del art. 23 de la ley de contrato de trabajo (t.o. DT, 1976-238) no rige respecto de profesionales universitarios ya que, con respecto a sus personas y siendo exteriormente idénticos los comportamientos de quienes prestan servicios en virtud de un contrato de trabajo, uno de locación y/o de servicios, o uno de mandato, no existe el modelo de conducta social que justifique presumir que la prestación de trabajo personal reconoce como fuente un contrato de trabajo válido” (Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, sala II, 14/9/2004, “Biofarmacia S.R.L. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos”, DT 2005, julio).

Culmina afirmando que “Tratándose de un profesional liberal contratado para desempeñar funciones propias de sus incumbencias -en el caso, contador público- es inaplicable la presunción que establece el art. 23 de la ley de contrato de trabajo (t.o. 1976) (Adla, XXXVI-B, 1175) toda vez que no existen normas jurídicas de orden público que limiten la autonomía de los profesionales universitarios en la celebración de contratos por los que se comprometen a prestar sus servicios” (Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala VIII, 28/11/2003, “Macrini, Domingo c. Ministerio de Economía”, LA LEY 2004-C, 616).

### **Contratación de profesionales bajo modalidad autónoma en conflicto**

La contratación autónoma para la prestación de servicios profesionales que se involucre en una situación de conflicto (invocación de relación de trabajo por el profesional, denuncia ante autoridades fiscales, etc.) puede generar una serie de riesgos de índole económica que deberá afrontar la empresa con efecto retroactivo al inicio de la relación de trabajo.

Se pueden dividir en dos grandes rubros de contingencia: el laboral propiamente dicho y el previsional. Respecto del primero, sólo se hará mención de aquellos costos económicos que pueden aparecer en materia indemnizatoria, pero se deja aclarado que existen otras contingencias que involucran no ya a las pretensiones del trabajador sino a conflictos con las autoridades laborales (Ministerio del Trabajo en ejercicio de su poder de policía laboral) que pueden dar lugar a sanciones pecuniarias de significativa importancia.

A partir de la existencia de una relación de trabajo o la presunción de su existencia, la AFIP (DGI) puede intentar un ajuste previsional reclamando los aportes y contribuciones adeudados por los períodos que dure la relación aludida, con más sus intereses resarcitorios. Además, tendrá la posibilidad de aplicar multas conforme la Resolución General (AFIP) 1566, texto sustituido en el año 2004 por la RG 1799 y sus modificaciones.

En este caso, el organismo deberá notificar el ajuste a la entidad quien podrá plantear las impugnaciones pertinentes contra la determinación de deuda o multas a través del procedimiento de impugnación reglamentado por la Resolución General (AFIP) 79/98. Los conceptos que pueden reclamarse, por los períodos no prescriptos, son Aportes y Contribuciones al Régimen Nacional de la Seguridad Social, SIJP, Ley 19.032 (INSSPJ), ANSSAL, Régimen de Obras Sociales, Cuotas destinadas al financiamiento de las prestaciones a cargo de las ART.

### **Aporte del profesional a una caja especial**

#### *Su participación en una sociedad de profesionales*

Por último, debemos expresar opinión sobre una especial situación consistente en el tratamiento previsional que debe acordársele al caso de un profesional que se encuentra aportando en una caja provincial conforme leyes especiales que rigen la profesión y a su vez tiene participación en una sociedad de

profesionales; si en virtud de esto último debe tributar también además del aporte a la caja, con el régimen de autónomos.

A nuestro criterio, no resulta procedente el pago de autónomos si el profesional ya tributa a una caja previsional. Para ello, resulta esclarecedor lo resuelto por la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social (Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II, 25/2/2003, "Muscetta, Denisse Daniela c/AFIP"). En dicha causa se le reclama a la profesional farmacéutica una deuda en razón de su desempeño en el ramo farmacia. La profesional afirmó que necesita necesariamente desempeñarse en un establecimiento en el cual puede no ser la única persona que lo atienda. Destaca que su profesión se encuentra normada por la ley 10.606 de la Provincia de Buenos Aires, a la que aporta obligatoriamente, y que como consecuencia de las limitaciones que impone y la necesidad de contar con un capital debe necesariamente recurrir a una figura societaria, en el caso en comandita simple.

Por ello entiende que, en su caso, la afiliación al Régimen de la Seguridad Social como autónomo es optativa, sin perjuicio del aporte de la sociedad como empleadora. El organismo considera que el hecho de que se exploten otros rubros, además de los típicamente farmacéuticos, operan como determinantes de la calidad de empresario de la nombrada y como tal obligada a aportar al régimen autónomo.

Frente a esta situación, la Sala II repasa la ley 24.241, que en su artículo 2, inciso b), apartado 2 establece que los profesionales que tengan títulos universitarios o estén habilitados legalmente para el ejercicio de profesión universitaria reglamentada, son afiliados obligatorios al grupo de los trabajadores autónomos. Por su parte, el artículo 3, inciso b), apartado 4 determina que esas mismas personas, además de las que ejerzan una profesión no académica autorizada con anterioridad a la promulgación de la ley 24.241, pueden incorporarse voluntariamente al grupo de los trabajadores autónomos cuando por las actividades que desarrollen se encuentran afiliadas en forma obligatoria a uno o más regímenes jubilatorios provinciales para profesionales. Es decir, legislativamente se da supremacía a la ley local. Situación que se compadece con la manda constitucional aprobada en 1994,



en cuanto dispone en el artículo 125, párrafo 2 "Las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires pueden conservar organismos de seguridad social para los empleados públicos y los profesionales [...]".

A partir de esas consideraciones, el tribunal extrae, como primera conclusión, "que no es obligatorio para el profesional afiliado a un sistema provincial, por el ejercicio de dicha profesión en esa jurisdicción, afiliarse al régimen autónomo en el ámbito nacional".

Por otra parte, afirma que en el caso concreto, "no se ha demostrado que la actividad que desarrolla se escinda o sea diversa a la que compete a esa profesión y a ello no obsta la circunstancia de que en el establecimiento se expendan otros productos además de los típicamente farmacéuticos, o la posible existencia de empleados. En este caso, las obligaciones previsionales serían en función de la condición de empleadora de la empresa, más no incide en la situación de la profesional como trabajadora autónoma obligada a aportar al sistema de la ley 24241, ya que la tesis contraria, llevaría precisamente a una superposición de aportes al mismo, con evidente violación de las claras directivas de la norma constitucional (en sentido concordante, CFSS - Sala II - autos "Arriaguez, Mabel Amalia c/Dirección General Impositiva s/impugnación de deuda" - sentencia definitiva 75.472 - 4/11/1999)".

Este pronunciamiento efectúa una correcta interpretación de los términos legales frente a esta situación especial de los profesionales aportantes a las cajas provinciales en razón de su actividad y/o desempeño profesional.

## BIBLIOGRAFÍA

- Althabe, M. E. (1983). *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos* (p. 3). Buenos Aires: La Ley.
- Raimondi C. A., Atchabahian A. (2010). *El Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: La Ley.
- Bulit Goñi, E. B. (1992). *Convenio Multilateral*, (p. 15). Buenos Aires: Depalma.
- (1983). *Los profesionales y el impuesto sobre los ingresos brutos* (pp. 945). Buenos Aires: La Información.
- Lamagrande, A. (2009). *Ley del impuesto a las ganancias comentada. Segunda edición*. Buenos Aires: La Ley
- Cid, A. (2006). *Las sociedades de profesionales frente al impuesto a las ganancias. Las ganancias obtenidas por las sociedades de profesionales son de cuarta categoría* (pp. 8). Buenos Aires: Práctica Profesional.
- Fernández, L. (2005). *Impuesto a las ganancias* (pp. 500). Buenos Aires: Teoría-Técnica-Práctica.

### Leyes, resoluciones y artículos

- Tribunal Fiscal de la Nación, 29/9/1986, "Pifano, Juan José", REVISTA DERECHO FISCAL, XLII-466.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14/5/1991, "Reig Vázquez Ger y Asoc. c. Municipalidad de Buenos Aires", LA LEY 1991-E, 37.
- Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 15/11/2001, "Fernández Valdivielso s. apelación - I.V.A. - Ganancias - Bienes Personales".
- Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, 7/2/2003, "Ramos, Jaime F., IMP 2003-B, 2136.
- Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 4/12/2009, "Paracha, Jorge Daniel", LA LEY 23/03/2010 con nota de Rodolfo R. Spisso 23/03/2010, 5; LA

LEY 2010-B con nota de Rodolfo R. Spisso, 433; PET 2010, abril-441, 11; IMP 2010-6 IMP 2010-6, 204.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 11/12/2009, “Benegas Lynch, Marcos J.”, ED 236 26/03/2010, 561.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 11/12/2009, “Viñals Blake, Pablo Daniel”, La Ley Online.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 11/12/2009, “Campbell, Martín”, La Ley Online.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, 25/8/2010, “Pistrelli Díaz y Asociados c. EN-AFIP DGI-Resol 208/06”.

Ley 26.565, Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, B.O. 31.805, 21/12/2009.

Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 4/3/2009, “Sapoznikow, Jacobo David c/GCBA”.

Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala VI, 26/7/1991, “Zerega, Alicia S. c/ S.B.A. Empresa Subterráneos de Buenos Aires S.E”.

Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala VIII, 21/12/2004, “Mazzitelli, Patricia A. y otro c. A.C.A.R.A. Ente Cooperador Ley 23.283 y 23.412”, DT 2005, mayo, 677).

Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, sala II, 14/9/2004, “Biofarmacia S.R.L. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos”, DT 2005, julio.

Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala VIII, 28/11/2003, “Macrini, Domingo c. Ministerio de Economía”, LA LEY 2004-C, 616.

Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II, 25/2/2003, “Muscetta, Denisse Daniela c/AFIP”.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, 16/4/2002, “Central Neuquén S.A. y otra c. Provincia de Buenos Aires y otra”, ED 198 ED 198, 281; LA LEY 2002-E, 178; DJ 2002-2, 1200; IMP 2002-B, 1942.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 6/12/1999, “Tecnopel S.A. s. apelación - I.V.A.”.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, 16/6/1993, “Compañía Gral. de Combustibles S.A.”, LA LEY 1993-D, 379 DJ 1993-2 DJ 1993-2, 323 JA 1993-III JA 1993-III , 329 IMP 1993-B, 1491.

Decreto P.E.N. N° 2633, B.O. número 27.546, 31/12/1992.

Resolución (A.F.I.P.) N° 689/1999, B.O. número 29.240, 29/9/1999.

Resolución (A.F.I.P.) N° 2000/2006, B.O. número 30.839, 6/2/2006.

Ley 23.349, Ley de Impuesto al Valor Agregado, B.O. número 25.978, 25/8/1986.

Ley 23.871, modificatoria del Impuesto al Valor Agregado, B.O. número 27.000, 31/10/1990.

Ley 19.550, Ley de Sociedades Comerciales, B.O. número 22.409, 25/4/1972.

Ley 20.628, Ley de Impuesto a las Ganancias, B.O. número 22.821, 31/12/1973.

Dictamen N° 49/2003, 18/7/2003.

Dictamen (D.A.L.) N° 72, 25/10/1996.

Dictamen (D.A.T.) N° 36, 2/6/2004.

Dictamen (D.A.T.) N° 67, 26/1/2005.

Dictamen (D.A.T.) N° 7, 7/5/1980.

Dictamen (D.A.T.) N° 24, 31/3/2011.

Dictamen N° 55/2008

Circular (D.G.I.) N° 1080, 5/9/1979.

Circular (D.G.I.) N° 1288, 20/5/1993.

Circular (D.G.I.) N° 119/94

Circular (D.G.I.) N° 82/96

Circular (D.G.I.) N° 24/99

Circular (D.G.I.) N° 765/01

## EL AUTOR

### **Humberto Pedro Diez**

Contador Público egresado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires el 15 de diciembre de 1979. Es Profesor Titular Regular de Técnica y Legislación Tributaria en la FCE-UNLP. Director del Posgrado de Especialización en Tributación en la FCE-UNLP. Profesor Titular Regular de Teoría y Técnica Impositiva II de la FCE-UBA. Profesor Asociado Regular del Grupo de asignaturas del Departamento de Tributación a cargo de la Cátedra II de Teoría y Técnica Impositiva I de la FCE-UBA. Es miembro Vitalicio de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Ha dado numerosas conferencias y exposiciones en prestigiosos eventos para graduados organizados por los Consejos de Profesionales en Ciencias Económicas de las provincias de Buenos Aires y el interior del país. Es Socio del Estudio Diez, estudio Contable-Impositivo y de capacitación de Estudio y autor del libro “Impuesto al Valor Agregado” y coautor de varias publicaciones.

El libro propone un estudio tributario integral en torno a las prestaciones de servicios profesionales, su tratamiento detallado en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado, analizando particularmente el sustento territorial. Luego se analiza la problemática del Convenio Multilateral para la distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones donde el contribuyente realiza sus actividades. Por último, se aboca a la problemática previsional, analizando la situación donde los profesionales participan de la actividad de una sociedad o entidad, como trabajadores dependientes, o bien fuera de su órbita.

---

*La colección 60 aniversario Libros de Cátedra de la Facultad de Ciencias Económicas, responde a una convocatoria de la Secretaría de Asuntos Académicos, que tiene como objetivo central fortalecer la enseñanza de grado y potenciar las capacidades de los equipos de cátedra para producir materiales de estudio, y al mismo tiempo permitir otros modos de transmisión y apropiación del saber.*