

74414

CACERES, VIVIANA

Las solicitudes ante profesionales y/o técnicos de salud.

2015

74414



“Las Sociedades entre Profesionales y su tratamiento impositivo”

Universidad Nacional de Río Cuarto
Facultad de Ciencias Económicas
Especialización en Tributación

Autora: Cra. Viviana Cáceres
Director: Abog. Esp. Fernando Pérez

2015

21225

7442

REF:
Clasif:
T. 995

INDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	1
1- NOCIONES GENERALES	2
1-1- El Ordenamiento Normativo Argentino	2
1-2- Sociedades Civiles y Comerciales	3
1-3- Tipos Previstos En La Ley De Soc. Comerciales	3
1- 4 Las Sociedades De Hecho- Ventajas Y Desventajas	4
2- LA ACTIVIDAD PROFESIONAL	6
2-1 Concepto De "Profesionales"	6
2-2 Agrupamiento De Profesionales	6
2-3 Formas De Asociación De Los Profesionales	6
2-4 Normas De Los Colegios Profesionales	7
2-5 La Reglamentación De La Inspección General De Justicia De La Nación	8
2-6 Jurisprudencia	9
El Caso " <i>Ghiano Re Y Asociados S.A.</i> "	9
El Caso " <i>I.G.J. C. Moulinmer S.A. S. Organismos Externos</i> "	12
3-CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD DE HECHO DE PROFESIONALES	13
3-1 Sociedad De Hecho- Régimen Simplificado Para Pequeños Contribuyentes	13
3-2- Sociedad De Hecho- Régimen General	15
3-2-1 Tributos Nacionales	15
Impuesto A Las Ganancias	15
Normativa Legal Del Impuesto A Las Ganancias	15
La Ley Del Impuesto A Las Ganancias	15
Criterios De Imputación	16
Empleo Remunerado Y Especializado De Otras Personas	20
El Artículo 68 Del Decreto Reglamentario	21
El caso " <i>Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso-</i> " CSJN	23
Régimen General De Retención Del Impuesto A Las Ganancias - Rg 830/00	25
Impuesto Al Valor Agregado	26
Algunas Consideraciones Generales Acerca Del Tributo En Nuestro País	26
Prestaciones Personales En Agrupamientos Ocasionales Y No Ocasionales	26
Estructura Técnica Del IVA En Lo Que Hace Al Quantum De Las Prestaciones	27
Las Prestaciones Profesionales Y Su Perfeccionamiento En El IVA	28
Caso Especial De Prestación De Servicios. Asimilación A "Exportación E Importación"	28
Tributos Provinciales	31
Impuesto A Los Ingresos Brutos	31
Provincia De Córdoba	31

Jurisprudencia Y Opiniones Del Fisco	32
Disposiciones De Dirección General Impositiva	32
Disposiciones De La Provincia De Buenos Aires	33
Disposiciones De La Ciudad Autónoma De Buenos Aires	34
Jurisprudencia	35
Caso "FARA, Luis Ernesto s/recurso de apelación-impuesto sobre los capitales"	35
Caso Estudio Reig, Vazquez Ger Y Asociados-Ciudad De Buenos Aires	35
Caso "Sapoznikow, Jacobo David C/Gcba"	37
Doctrina	38
Opiniones Del Organismo Fiscal Ante Consultas Efectuadas Por Concejos Profesionales	39
4-CASO DE ESTUDIO- LABORATORIO DE ANÁLISIS CLÍNICOS	41
5-CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA	46

INTRODUCCION

El hombre es un ser social, desde tiempos remotos ha buscado satisfacer sus necesidades con la ayuda de sus pares. La vida del mismo se ha ido transformando constantemente, mediante el desarrollo de habilidades y adquiriendo diferentes aptitudes para obtener de la naturaleza alimento, abrigo, protección y bienestar en general. Su condición biológica privilegiada sobre el resto de los seres vivos, le ha posibilitado obtener de la naturaleza todo lo necesario para su evolución. El trabajo del hombre sobre la naturaleza fue evolucionando, desde la fabricación de instrumentos hasta el trabajo organizado. La producción colectiva y cooperativa entre seres humanos son la base de la sociedad y de todas las demás relaciones sociales (en la política, la cultura, la familia).

La prestación de servicios surge en sociedades que han alcanzado un cierto nivel de desarrollo y, con el paso del tiempo se vuelven indispensables para afrontar nuevos desafíos. En la actualidad, la demanda de profesionales altamente capacitados y especializados, aptos para afrontar los nuevos desafíos de una realidad cambiante son requeridos cada vez en mayor medida.

La formación académica profesional prepara al individuo para hacer frente a estos nuevos desafíos, sin embargo ante determinadas circunstancias, se requiere que varios profesionales aporten en conjunto conocimientos y recursos, ofreciendo así un mayor valor agregado a los terceros que requieren de sus servicios.

El presente trabajo tiene por objetivo abordar la problemática de la libre asociación y colaboración entre profesionales, ante la necesidad de especializarse y valerse de las experiencias y conocimientos de sus pares.

El problema surge en determinar si esta forma asociativa, que se observa con frecuencia en la actualidad, se debe organizar como una sociedad civil, dada la naturaleza civil del ejercicio de una profesión liberal, o es posible encuadrarla dentro de un marco diseñado para actividades comerciales (Ley de Soc. Comerciales, Código De Comercio, y otras normas específicas), y como punto de encuentro entre estos dos extremos se halla la conformación de la denominada "Sociedad de Hecho" y las obligaciones tributarias que surgen al adoptar los distintos tipos mencionados.

En definitiva, el presente trabajo pretende abordar un aspecto de la vida en sociedad, cual es el trabajo conjunto y mancomunado de profesionales. Antes de exponer la temática en particular, se hace un repaso de la normativa vigente en nuestro país acerca del trabajo en sociedad y los distintos tipos que prevé la ley. Se desarrollaran algunas nociones básicas para, finalmente, analizar las particularidades de una sociedad de hecho de profesionales.

1-NOCIONES GENERALES.

1-1 El Ordenamiento Normativo Argentino.

En primer lugar y, como normativa de fondo se mencionan los conceptos vertidos en los Código Civil y Código Comercial argentinos.

Actos civiles y comerciales

La importancia de la definición del acto de comercio resulta de fundamental importancia por sí misma.

Comerciar significa negociar bienes con ánimo de lucro.

Económicamente, comerciar es:

"...la actividad humana que tiene por objeto mediar entre la oferta y la demanda para promover, realizar o facilitar los cambios y obtener con ello una ganancia calculada sobre la diferencia de los valores de cambio."

Un acto puede hacer referencia a una acción o una celebración.

Un acto Civil, es un acto de voluntad. Es decir proviene de un motivación interna, un deseo personal del individuo. Según cómo se manifiesta este deseo o voluntad se tendrá la forma. Es decir, la forma es la materialización física de la voluntad. La misma podrá ser tácita, verbal o escrita. Un ejemplo de un acto jurídico que requiere de determinada formalidad es el matrimonio, ya que se requiere de una ceremonia específica, una manifestación verbal y escrita ante un juez y testigos que darán fe del mismo y de la voluntad de las partes. En tanto que existen otros actos civiles que basta que se configuren ciertos elementos para que se perfeccione el consentimiento y generen derechos y obligaciones para las partes, tales como la compra-venta.

Un acto comercial se dará en el marco de actividades que las personas realicen con motivo de satisfacer ciertas necesidades y adquirir productos a través del intercambio de dinero. La persona que intermedie entre estos productores, que hace de ello su profesión habitual asumiendo las responsabilidades que generan sus relaciones con sus clientes, o sea, en nombre propio y obtiene por esta actividad un beneficio económico es el denominado por la ley como comerciante.

Finalmente, el acto de comercio es aquel que hace referencia a la adquisición que se realiza, a través de la concreción de un pago, de un producto o de los derechos sobre él, con el objetivo de obtener un lucro posterior. Esta ganancia puede surgir del mismo estado que tenía el producto al momento de la compra o de alguna transformación.

Los comerciantes pueden ser de dos clases.

- Comerciantes Singulares: Son las personas individuales o físicas que teniendo capacidad legal para contratar realizan habitualmente actos de comercio.
- Comerciantes Colectivos: Son las sociedades o compañías de comercio.

1-2 Sociedades Civiles y Comerciales

El Código Civil (CC Art 1648) dispone que: "Habrá sociedad, cuando dos o más personas se hubiesen mutuamente obligado, cada una con una prestación, con el fin de obtener alguna utilidad apreciable en dinero, que dividirán entre sí, del empleo que hicieren de lo que cada uno hubiere aportado. La única limitación dispuesta es que persiga un objeto lícito.

El Código Comercial, en tanto, define: "Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas."

Esquemáticamente:

	Sociedades civiles.	Sociedades comerciales.
Constitución	Instrumento público.	Instrumento público o privado.
Publicación	No se publica su constitución.	Algunas sociedades comerciales obligatoriamente publican su constitución Ej: S.R.L. y las S.A.
Registro De Operaciones	No es necesario que lleven un libro comercial (balance).	Están obligados a llevar libros contables.
Animo De Lucro	No tienen fin de lucro.	Persiguen un fin de lucro.

1- 3 Tipos previstos en la ley de Sociedades Comerciales. (Ley 19.550)

Según lo expresado anteriormente, la adopción de alguno de los tipos previstos por la ley (de Sociedades Comerciales), determinará su naturaleza. Por el sólo hecho de optar por alguno de los distintos tipos de sociedades que figuran en ella, la sociedad tendrá el carácter de comercial, y estará regida por dicha ley, sin importar que el objeto que desarrolle la sociedad sea civil o comercial.

Podemos hacer grandes grupos según el factor predominante sean los socios o el capital aportado.

Sociedades de Personas: son más importantes los socios que su capital; es importante saber que los mismos tienen una gran responsabilidad, incluso llegan a cubrir las deudas sociales con sus propios bienes personales.

Los tipos mencionados son:

- Sociedad Colectiva. (S.C.)
- Sociedad en Comandita Simple. (S.C.S.)
- Sociedad de Capital e Industria. (S.C.)
- Sociedad Accidental o en Participación.

Sociedad de Capital: El elemento sobresaliente es el capital. En una SA, por ejemplo, ni siquiera se conoce la identidad de los socios. Estos tienen su capital dividido en porciones de igual valor llamadas "acciones". La responsabilidad de los socios se limita al capital que aportaron.

Los tipos mencionados son:

- Sociedad en Comandita por Acción (S.C.A.)
- Sociedad Anónima (S.A.)
- Sociedad de Economía Mixta.
- Sociedad Anónima con Participación Estatal mayoritaria.

Sociedad Mixta: Poseen caracteres de los dos grupos anteriores. En ellas, tanto el capital como los socios tienen igual trascendencia.

- Sociedad de Responsabilidad Limitada (S.R.L.)

La Sociedad de Hecho

Como se puede observar, las denominadas Sociedades de Hecho, no constituyen un tipo de los previstos por la ley. Su tratamiento está previsto a partir del art. 21º de la Ley de Sociedades Comerciales.

Las denomina "Sociedades no constituidas regularmente", y sus principales características son:

-Sociedades incluidas: Las sociedades de hecho con un objeto comercial y las sociedades de los tipos autorizados que no se constituyan regularmente. (Art. 21º)

-Regularización: La regularización se produce por la adopción de uno de los tipos previstos en la ley. No se disuelve la sociedad irregular o de hecho, continuando la sociedad regularizada en los derechos y obligaciones de aquella; tampoco se modifica la responsabilidad anterior de los socios. (Art. 22º)

Cualquiera de los socios podrá requerir la regularización comunicándolo a todos los socios en forma fehaciente.

-Disolución: Cualquiera de los socios de sociedad no constituida regularmente puede exigir la disolución.

-Retiro de los socios: Los socios que votaron contra la regularización tienen derecho a una suma de dinero, a menos que opten por continuar la sociedad regularizada.

-Liquidación: La liquidación se rige por las normas del contrato y de la ley.

-Responsabilidad de los socios y quienes contratan por la sociedad: Los socios y quienes contrataron en nombre de la sociedad quedarán solidariamente obligados por las operaciones sociales, sin poder invocar beneficios ni limitaciones que se funden en el contrato social. (Art. 23º)

-Acción contra terceros y entre socios: La sociedad ni los socios podrán invocar respecto de cualquier tercero ni entre sí, derechos o defensas nacidos del contrato social pero la sociedad podrá ejercer los derechos emergentes de los contratos celebrados.

-Representación de la sociedad. En las relaciones con los terceros, cualquiera de los socios representa a la sociedad. Representación promiscua. (Art. 24º)

Prueba de la sociedad. La existencia de la sociedad puede acreditarse por cualquier medio de prueba. (Art. 25º)

-Relaciones de los acreedores sociales y de los particulares de los socios. Las relaciones entre los acreedores sociales y los acreedores particulares de los socios, inclusive en caso de quiebra, se juzgarán como si se tratara de una sociedad regular, excepto respecto de los bienes cuyo dominio requiere registración. (Art. 26º)

1- 4 Las Sociedades de Hecho- Ventajas y Desventajas

La pregunta que surge luego de expuestas las principales características de una Sociedad de Hecho, es ¿porqué es tan utilizada esta "forma" aún con el riesgo que presupone la responsabilidad ilimitada de los socios?

La respuesta a este interrogante es "ahorro y simplicidad".

-Sin duda la mayor ventaja a la hora de considerar esta figura para afrontar alguna actividad económica radica en la simplicidad de su constitución y en el ahorro de costos de inscripción y regularización que presuponen los tipos mencionados por la Ley. Al no estar obligadas a inscribirse no se generan gastos constitutivos, no necesita instrumento escrito y es muy sencillo dar el alta en AFIP como Sociedad de Hecho y generar el CUIT simplemente con la presentación de los documentos de los socios.

- Libros: no están obligadas a llevar libros rubricados ni presentar balances. Por lo que se generan importantes ahorros de asesoría contable y administrativa.

-La carga impositiva es menor en comparación con la S.R.L. o la S.A. Además, las S.H. son las únicas que pueden tributar a través del monotributo (bajo ciertos supuestos). Tampoco tributan impuesto a las ganancias de forma directa sino a través de los socios. Es por lo expuesto anteriormente que estas sociedades se han hecho populares en el desarrollo de actividades en forma conjunta. Al formarse solamente con la unión de dos o más personas que deseen realizar una actividad comercial en conjunto, las actividades aceptadas son muchas, incluso aquellas que estén pensadas desde su origen sólo para un plazo específico.

2- LA ACTIVIDAD PROFESIONAL

2-1 Concepto de "profesionales"

Cuando aludimos a "profesionales" se hace referencia a aquellos sujetos que poseen un "título" que los habilita para el ejercicio de una profesión y, al mismo tiempo, que se encuentran "matriculados" en un colegio o entidad que tiene a su cargo fijar y controlar las reglas del oficio, o sea a las "profesiones libres", Anaya.(1)

Es decir se encuentran comprendidas tanto las "profesiones liberales" tradicionales, como médicos, abogados, escribanos, farmacéuticos, contadores, economistas, arquitectos, ingenieros, etc., cuanto otras profesiones con menores exigencias pero similares requisitos formales, como son las de martilleros y corredores entre otras, también llamadas por Anaya "profesiones comerciales".

2-2 Agrupamiento de Profesionales.

La creciente importancia, desde el punto de vista económico y social, del sector de servicios con especial atención del área de los servicios profesionales es un fenómeno global del cual no escapa nuestro país.

La actuación de los profesionales a través del agrupamiento o asociaciones permitiría mejorar la calidad de los servicios prestados y optimizar las relaciones de costo-beneficio. En este sentido se ha destacado que *"...La evolución de las actividades profesionales ha dado lugar a que la actuación aislada del profesional se vea sustituida por una labor de equipo que tiene su origen en la creciente complejidad de estas actividades y en las ventajas que derivan de la especialización y división del trabajo"*. Se trata de un cambio de paradigma en el ejercicio profesional.

Y como en la mayoría de los casos en donde se innova se presentan diversos cuestionamientos y "vacíos legales". Así es que nos encontramos constantemente con consultas efectuadas a los Colegios de Profesionales, a los Organismos Fiscales así como controversias dirimidas en el ámbito de la Justicia, que, poco a poco van echando luz en los pormenores de esta problemática.

2-3 Formas de Asociación de los Profesionales.

En la práctica, y siguiendo a Farina,(2) se observan diversas formas de agrupamiento entre profesionales, debiendo distinguirse el caso de aquellos que no trabajan en común sino que sólo comparten local y gastos (como teléfonos, internet, servicios básicos, suscripciones, secretario, etc.), de aquellos donde hay un verdadero trabajo "en equipo", compartiendo en el sentido de atender en forma indistinta, conjunta o sustituida a los clientes o pacientes, presentándose ante los terceros como una unidad. Estaremos frente a un simple agrupamiento cuando cada profesional tenga sus propios clientes y factura por su cuenta, pudiendo en algunos casos existir una administración centralizada y un nombre de fantasía común, compartiendo gastos comunes.

En este caso no existe "sociedad" entre los profesionales, ni de derecho ni "de hecho", en los términos de los arts. 1648 del Código Civil y 1º de la Ley 19.550, en tanto no hay

participación en los beneficios ni se soportarán las pérdidas, sino que cada profesional tendrá sus propios beneficios y absorberá sus pérdidas en función del desarrollo de su actividad en forma particular. La vinculación entre profesionales se limitará al pago de gastos comunes.

En cambio, si se configuran en una agrupación de profesionales los elementos básicos de la relación societaria, como son la pluralidad de integrantes, aportes en común, gestión común, participación en los beneficios y (arts. 1648 del código civil y 1º de la Ley 19.550), se está ante una verdadera sociedad y pueden distinguirse las formas jurídicas que ya fueran mencionadas.

Un ejemplo de sociedad regular debidamente estructurada como sociedad de profesionales es el que presentan los grandes estudios de consultoría y abogacía donde el cliente contrata con la organización y donde expresamente la doctrina señala que la estructura "puede adquirir la forma de sociedad anónima".

Si bien, parece simple la formación de una sociedad tipificada por la ley, en la práctica estas agrupaciones se topan con diversos obstáculos, fruto de la falta de legislación del caso en particular.

2-4 Normas de los Colegios Profesionales.

-Graduados en Ciencias Económicas:

La Ley 20.488 de ejercicio profesional para graduados en ciencias económicas expresamente establece en su artículo 5º que "Las asociaciones de los graduados en ciencias económicas a que se refiere la presente ley sólo podrán ofrecer servicios profesionales cuando la totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados".

Es decir, prevé el trabajo en forma conjunta de los profesionales, con la condición de que todos los miembros posean título habilitante y matrícula profesional. Es decir, no admite la participación de algún socio no profesional que fuera sólo capitalista.

Mediante la Resolución N° 125/03, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas probó el Reglamento de Sociedades Comerciales de Graduados en Ciencias Económicas y de Sociedades Comerciales Interdisciplinarias, donde admite a las sociedades comerciales externas.

-Martilleros y Corredores:

Ley 20.266 de martilleros, en norma aplicable a los corredores conforme con la Ley 25.028, establece en su artículo 15 "Los martilleros pueden constituir sociedades de cualesquiera de los tipos previstos en el Código de Comercio, excepto cooperativas, con el objeto de realizar exclusivamente actos de remate. En este caso, cada uno de los integrantes de la sociedad deberá constituir la garantía especificada en el art. 3º inc. D). Igualmente, para el ejercicio se requiere un título habilitante.

En el art. 16 se admite la conformación de sociedades que tengan por objeto actos de remate sin estar constituidas por rematadores, exigiendo que los efectúen por martilleros matriculados y que se inscriban en registros especiales del organismo de la matrícula, y estableciendo la responsabilidad ilimitada, solidaria y conjunta por los daños del remate entre el martillero y los administradores de la sociedad.

-Profesionales Bioquímicos de la Provincia de Córdoba:

Reglamento Interno- Aprobado en Asamblea Generales Ordinaria el 14 de junio de 2013:

Titulo I- Ejercicio Profesional

Capítulo I- Modalidades Del Ejercicio Profesional

Art. 1° - Concordantemente con los Arts. 51° y 53° inc. a) y b) del Estatuto, el bioquímico es el único responsable de su actividad profesional, en razón de lo cual debe realizar el ejercicio de la profesión bioquímica en forma personal y directa, ejecutando y/o controlando desde la obtención de las muestras hasta las técnicas analíticas correspondientes, redacción de los informes y otorgando asesoramiento profesional cuando corresponda.

En tanto que, en el art. 5° dispone: "En el caso de que en un Laboratorio trabaje más de un bioquímico, deberá registrarse en el Colegio en qué carácter cumple sus funciones cada uno, es decir si están asociados, o si desarrollan su labor en relación de dependencia bajo los regímenes de remuneraciones establecidas en el presente Reglamento."

Es decir, se prevé la asociación de los profesionales para realizar trabajos en conjunto.

-Abogados:

La ley que reglamenta al Colegio Público de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, 21.839, admite a las personas jurídicas como titulares de un estudio, ya que al referirse a los titulares de las denominaciones de "estudio jurídico", etc., hace referencia a personas "de existencia visible o ideal".

2-5 LA REGLAMENTACIÓN DE LA INSPECCIÓN GENERAL DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Resolución General 7/05:

La misma establece en su art. 56°, en materia de "sociedades de profesionales", una prohibición y una admisión.

En primer lugar, dispone que no se inscribirán sociedades ni asociaciones bajo forma de sociedad cuyo objeto sea la prestación de servicios profesionales que requieran título habilitante extendido a personas físicas.

Seguidamente, admite la inscripción de "sociedades de medios o instrumentales" de profesionales siempre que:

- estén integradas exclusivamente por ellos;
- tengan por objeto organizar el desarrollo de la actividad profesional;
- ésta sea prestada personalmente por los socios y/o terceros también profesionales, aplicando los aportes que los socios efectúen.

2-6 JURISPRUDENCIA.

El caso "Ghiano Re y Asociados S.A."

Este caso se refiere a una sociedad integrada por profesionales de las Ciencias Económicas que, al solicitar la inscripción ante la Inspección General de Justicia, ésta se la deniega. (Cabe la aclaración que este caso es previo a la Resolución mencionada en el punto anterior.)

En primer lugar se analiza, la posibilidad de existencia de una Sociedad constituida a los fines del desarrollo de la actividad profesional de sus socios.

La cuestión fundamental está planteada por el hecho de que la Sociedad por sí misma resulta imposibilitada de ejercer una profesión, debido a su imposibilidad fáctica y jurídica en el contexto de nuestro ordenamiento positivo.

Resolución de IGJ

Mediante Resolución N° 318/04, de fecha 29 de marzo del año 2004, emanada de la Inspección General de Justicia ("IGJ"), se rechazó el pedido de inscripción del acto constitutivo de "Ghiano Re y Asociados S.A.", integrada por Profesionales Contadores Públicos.

Entre otros argumentos, se consideró que los profesionales de las ciencias económicas sólo pueden asociarse bajo la forma de una sociedad civil pero no comercial. La IGJ sostuvo que, por regla general, aquella actividad profesional es desempeñada por personas físicas y sólo excepcionalmente la ley vigente en la materia (en este caso referente al desarrollo de las Ciencias Económicas, ley N° 20.488) prevé la existencia de "asociaciones" de profesionales. Según se señaló con anterioridad, el art. 5° de la ley federal establece que las asociaciones de graduados en ciencias económicas sólo podrán ofrecer servicios profesionales cuando la totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados. Es decir, se ha previsto la actuación de graduados, con el alcance y bajo las condiciones allí indicadas, mediante la forma de asociación. A criterio del organismo la expresión ("asociación") referiría sólo a sociedades civiles pero no comerciales ya que "*...el carácter intelectual de las prestaciones y el especial régimen de responsabilidad prevista por el ordenamiento común y que caracterizan la actuación del profesional dentro de su organización plural, son más propios de una sociedad civil y no de una entidad mercantil.*"

Entre los aspectos más relevantes, podemos mencionar:

-El análisis de la naturaleza de la actividad, para determinar que "la adopción de uno de los tipos previstos por la ley 19550 somete a las sociedades mercantiles a dicha legislación, solo si el objeto de las mismas se encuentra incluido dentro de la idea económica de empresa". Se concluye que para la actividad profesional, la figura societaria admisible es la de las sociedades civiles, que prevé un sistema de responsabilidad mancomunada (salvo pacto en contrario) y la posibilidad de aportar obligaciones de hacer.

-A modo de ejemplo se mencionan normas coincidentes con esta solución: el art. 285 de la LSC permite que la sindicatura societaria sea ejercida por sociedad civil integrada

exclusivamente por contadores públicos y/o abogados con responsabilidad solidaria. Comenta también que la ley 24522 cuando se refiere a la sindicatura concursal plural aclara que el ejercicio de la función es personal.

-Se sostiene la teoría de que resulta inconcebible que la sociedad siga prestando servicios más allá de la vida de los profesionales que la integran, como así tampoco por cuenta de terceros o asociada a terceros.

En nuestro derecho resulta inadmisibles que una sociedad anónima cumpla, como objeto social, con incumbencias profesionales. A la sociedad sólo le cabe la función de reunir a las personas físicas (que efectiva y con exclusividad cumplen con las incumbencias profesionales) para llevar a cabo tareas de colaboración. Efectivamente, se menciona: "No todas las actividades del hombre pueden ser cumplidas por una sociedad anónima"

Sentencia de la Cámara Nacional en lo Comercial

El 29 de agosto de 2005 la sala D de la Cámara Nacional en lo Comercial dictó sentencia revocando el decisorio de la IGJ. El Tribunal reconoció a través del voto predominante del Dr. Cuartero que los servicios profesionales de cualquier especie sólo pueden ser prestados por personas físicas. No obstante, afirmó que el art. 5 de la ley 20.488 alteró tal regla al aceptar la formación de "asociaciones" de profesionales. Al respecto se sostuvo que dicha norma "...permite la prestación de servicios profesionales por parte de asociaciones, aunque, desde luego, tales servicios serán intelectual y materialmente cumplidos por las personas físicas o de existencia visible que integren la asociación." Consideró el Dr. Cuartero que "...esa norma descorporiza o idealiza la prestación de servicios profesionales, al permitir darlos a personas de existencia ideal, como lo son las asociaciones."

El Tribunal aporta una definición del término "asociaciones", incluyendo tanto a las sociedades civiles como a las comerciales. Sobre el particular concluyó que "...no parece haber razón para impedir que una persona de existencia ideal (una sociedad anónima) haga lo que puede hacer otra persona de existencia ideal (una asociación). Ciertamente es que la sociedad anónima -o cualquier sociedad comercial- es diferente a una asociación, pero la diferencia (básicamente, y sin perjuicio de otras: el espíritu lucrativo que anima a aquéllas y no a ésta) es irrelevante en el caso: lo que interesa es la posibilidad legalmente admitida de descorporizar o idealizar la prestación del servicio profesional".

Por su parte, el Dr. Monti, opinando en el mismo sentido, refiere al artículo 3º de la ley 19550 que prevé que las asociaciones, cualquiera fuera su objeto, pueden adoptar la forma de sociedad quedando sujetas a las disposiciones propias del tipo societario de que se trate.

Suprema Corte de Justicia de la República Argentina

-Dictamen de la Procuración General de la Nación- 05 de Julio de 2007. Dra. Beiró de Gonçalvez

Como aspecto relevante surge la discusión acerca del alcance del término "asociaciones". Dicha expresión, en el marco de la clasificación general de las personas jurídicas privadas incluidas en el artículo 33, 2do párrafo del Código Civil, bien podría

sostenerse que refiere a las asociaciones civiles que allí son mencionadas; no obstante, estas entidades requieren como finalidad el bien común, por lo que es "...irrazonable considerar que el legislador haya pretendido imponer ese objetivo a profesionales de las ciencias económicas, como condicionante principal de la viabilidad de su actividad asociativa". Por tal razón es que corresponde reconocer un sentido general más amplio a la expresión "asociaciones" comprensivo de otras estructuras societarias, tanto civiles como comerciales.

El dictamen de la Procuración levanta también el argumento expuesto por el Dr. Monti relativo a la facultad del art. 3 de la ley 19550 y agrega que no se trata de modificar por la vía societaria la responsabilidad directa y personal de los profesionales de ciencias económicas y de la sociedad que integran, ni alterar su régimen de incumbencias, al respecto destacó la previsión estatutaria de "*Ghiano Re y Asociados S.A.*" que limitaba la transferencia de acciones respecto de terceros imponiendo una restricción cualitativa consistente en la condición de ser profesionales de ciencias económicas matriculados.

-El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El 30 de noviembre de 2010 se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría, adhiriendo al dictamen de la Dra. Beiró de Gonçalves. El fallo contó con un voto en disidencia emitido por la Dra. Highton de Nolasco quien se manifestó a favor de una interpretación literal de la expresión "asociación", haciendo referencia a la literalidad en la interpretación de las normas. En efecto, expresa en el 2º considerando del texto de su voto en disidencia: "Que es doctrina reiterada del Tribunal que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de su texto y que, cuando ella no exige esfuerzo en su hermenéutica, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma". Como se puede observar no efectúa un análisis acerca del significado del término "asociaciones", sino que se refiere a un principio de interpretación de las normas.

Conclusiones acerca del caso:

La discusión en torno a este caso se centró en determinar el significado del término "asociaciones" del art. 5 de la ley 20.488.

-Según el criterio de la IGJ en su Resolución 318/04 se ha referido a las Sociedades Civiles. Deja fuera del ámbito de aplicación a las Sociedades Comerciales.

-Según el criterio de la sala D de la CNCom., de la Procuración General de la Nación y del Máximo Tribunal de nuestro país, en cambio, se ha referido a cualquier tipo de ente ideal, incluyendo a las sociedades civiles y a las comerciales.

Precisamente, entrando a responder los interrogantes iniciales, es dable advertir que el fallo de la Corte más que autorizar la constitución de sociedades de profesionales (o también denominadas sociedades entre profesionales), va más lejos aún y sienta la base para la aceptación y legitimidad de sociedades profesionales.

El caso “I.G.J. c. Moulinmer S.A. s. organismos externos”

Con fecha 01/09/2011, la Cámara Nacional en lo Comercial, Sala C, dictó resolución en el caso “I.G.J. c. Moulinmer S.A. s. organismos externos”, confirmando la resolución 1029/10 de la Inspección General de Justicia, denegando un pedido de inscripción de un Sociedad de Profesionales. El motivo de la denegatoria expuesta por la Inspección General de Justicia fue que no se cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 56 de la Res Gral. N° 7/2005.

Este caso se trataba de una sociedad cuyo objeto no era exclusivo e incluía la “ejecución y dirección de proyectos y obras” sin que todos los socios fueran ingenieros, ya que uno era una sociedad anónima.

La Cámara confirmó la denegatoria entendiendo que no era irrazonable la resolución de la IPJ y que no se había invocado la inconstitucionalidad del art. 56 citado.

En efecto, la sentencia expresa: “La normativa de marras - cuya constitucionalidad no ha sido atacada por los apelantes - permite el ofrecimiento de servicios propios de incumbencias profesionales, mediante estructuras asociativas o personas jurídicas distintas de sus socios, **con la condición de que todos ellos se encuentren matriculados**”

Como se puede observar no existe una interpretación unificada acerca de la posibilidad de constituir sociedades de profesionales.

Aún queda por definir si una sociedad de profesionales que se inscriba, dentro de los tipos sociales previstos para su actividad profesional (según reglamentos internos de cada Colegio) deberá ser:

- un mero instrumento de sus socios (interno). Es decir, los socios prestarán los servicios personalmente a los clientes y la sociedad solo dará el apoyo administrativo y organizativo, o sea la infraestructura de funcionamiento (la que se denomina como “sociedad de medios”)

-o bien, el cliente contrate directamente con la organización, y, como lo señala expresamente Farina, la estructura “...puede adquirir la forma de sociedad anónima”. Tal sería el caso de los grandes estudios de consultores o auditores.

Por otra parte, y no menos importante que lo mencionado en el párrafo anterior, resta determinar el carácter civil o comercial de la sociedad de profesionales.

En la discusión a favor de admitir sólo la sociedad civil se destacan las opiniones de Nissen y Cultraro (3) fundados en que se trata de una actividad de naturaleza civil, en el carácter personalísimo de la relación profesional, en la responsabilidad ilimitada, y en la necesidad de no considerar al trabajo profesional como una “mercancía” sujeta a las reglas del mercado, lo que ocurriría en la sociedad comercial.

Por su lado, a favor de la aplicación del régimen de las sociedades comerciales, se destaca la opinión de Bello Knoll(4), quien defiende fuertemente el derecho de asociación, afirma que el hecho de constituir una sociedad anónima no restringe la responsabilidad personal del profesional por su conducta, y que deben reglamentarse en los estatutos las pautas para formar la voluntad social, la propiedad de las participaciones y la administración.

3-CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD DE HECHO DE PROFESIONALES.

En primer lugar los profesionales que han decidido conformar una Sociedad de Hecho para llevar a cabo su actividad profesional en forma conjunta, deberán solicitar su inscripción ante el Organismo Fiscal (AFIP). Si se cumplen con ciertos requisitos esta sociedad podrá inscribirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes o como Contribuyente del Régimen General.

3-1 SOCIEDAD DE HECHO- RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

El art. 2º, en el anexo a la Ley 26.565 contempla esta opción sólo para las sociedades de hecho y comerciales irregulares. Cuando se trate de sociedades comprendidas en este régimen, además de cumplirse con los requisitos exigidos a las personas físicas, la totalidad de los integrantes –individualmente considerados– deberá reunir las condiciones para ingresar al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).

La opinión del Fisco Nacional en materia de sociedades de hecho y el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

-Dictamen (DAT) N° 24 (31/3/2011).

El Organismo Fiscal 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.

En primer lugar el organismo realiza una interpretación acerca de si esta sociedad de hecho, es de tipo civil o comercial. Analiza el art. 2º, del Anexo de la ley referida y del art. 21 de la Ley de Sociedades Comerciales (Ley 19.550) en su artículo 21, que 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". Es decir, una sociedad de hecho se rige por esa norma legal cuando su objeto sea comercial.

En consecuencia, para el Organismo Fiscal 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, deja fuera de su ámbito las sociedades de hecho de carácter civil.

-Dictamen (D.A.T.) N° 67 (26/1/2005)

Según la opinión del Fisco vertida en este dictamen una Sociedad de hecho tendrá objeto comercial, según cumpla con ciertos indicios:

- 1- la utilización de servicios prestados por otros profesionales con título habilitante de igual jerarquía que los socios;
- 2- la significatividad del capital invertido en la explotación; y
- 3- la existencia de riesgo empresario.

Con respecto al primer requisito 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 "[...] aquélla 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"

La conclusión acerca de este punto resulta ser 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.

Disposiciones normativas:

La normativa dispone que estas sociedades solo puedan categorizarse a partir de la Categoría D, en adelante. (Art. 9°)

El pago del impuesto integrado estará a cargo de la sociedad. A tal efecto, el monto a ingresar será el de la categoría que le corresponda -según el tipo de actividad, el monto de sus ingresos brutos y demás parámetros-, con más un incremento del 20% por cada uno de los socios integrantes de la sociedad. (Art. 11°)

Los socios de las sociedades adheridas al Régimen Simplificado deberán ingresar individualmente las cotizaciones previsionales fijas. (Art. 41°)



3-2- SOCIEDAD DE HECHO- RÉGIMEN GENERAL

En los casos en que no se cumplieran los requisitos para conformar una Sociedad de Hecho "monotributista", se deberá inscribir en el Régimen General.

A continuación se desarrollan los aspectos más relevantes de los tributos en los que se verá alcanzada la sociedad y/o sus miembros, así como las diversas interpretaciones que surgen en torno a la temática que se aborda.

3-2-1 TRIBUTOS NACIONALES

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Con la reforma introducida por la ley 21.286 (B.O.: 7/04/1976) la ley del impuesto a las ganancias adoptó dos criterios distintos para definir el *concepto de ganancia*, teniendo en cuenta la naturaleza del beneficiario que la obtiene y las características que dicho flujo de riqueza debe reunir para estar comprendido dentro del objeto del gravamen. Así se instauró la denominada "teoría de las fuentes" aplicable a las personas físicas y sucesiones indivisas y la "teoría del balance" asignada a los denominados sujetos empresas (sociedades de capital o asimiladas a tales, sociedades de personas, empresas, explotaciones unipersonales, etc.), con ciertas excepciones y requisitos que para los dos criterios mencionados la ley instituye.

NORMATIVA LEGAL DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La ley del Impuesto a las Ganancias

Los incisos a) y b) del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias establecen:

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

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

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

A los efectos de la cuestión que nos ocupa, resulta de especial interés el último párrafo de este artículo 49 que dispone:

"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 considera como ganancia de la tercera categoría".

Por su parte el artículo 79 declara:

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

...

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

Menciona el artículo 79, inciso f) de la ley "se complementa con una explotación comercial", en cuyo caso estará comprendida en la tercera categoría o si, por el contrario, dicha actividad no se complementa con otra que, ajena a las incumbencias de las respectivas profesiones de quienes las ejercen, pudiera calificarse como "explotación comercial".

Criterios de imputación

La cuestión a definir es si las rentas derivadas del ejercicio de profesiones liberales de cualquier tipo (profesionales en ciencias económicas, abogados, arquitectos, médicos, etc.), realizado bajo la forma de sociedades de hecho integradas por profesionales de las respectivas disciplinas, están comprendidas en la tercera o en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias.

La importancia de esta cuestión está dada por el criterio de imputación de las ganancias y gastos al ejercicio fiscal. En efecto, en el caso de que se tratara de rentas de la tercera categoría, el método de imputación sería el de lo **devengado**; por el contrario, si concluyéramos que las aludidas rentas están comprendidas en la cuarta categoría el criterio de imputación sería el de lo **percibido** (art. 18, LG). Esta diferencia en la determinación del criterio a utilizar puede significar un incremento en la determinación de la materia imponible y en el valor final del tributo a pagar. La actividad profesional, por lo general incurre en menores costos que una actividad de tipo comercial o industrial, pero sus cuentas a cobrar pueden ser importantes, por lo que de utilizar el criterio devengado, se amplía la base imponible, a veces, de manera significativa.

En la hipótesis de que esas actividades fuesen desarrolladas por sociedades comprendidas en la ley 19550 de sociedades comerciales, sus rentas quedan encuadradas en la tercera categoría, pues esas sociedades, por definición, sólo desarrollan actividades comerciales. La ley es clara en este aspecto, en el artículo 69 refiere en particular a los tipos sociales, identificando a las sociedades de capital, así como también establecimientos de todo tipo del exterior.

Tampoco es materia de controversia que el profesional que ejerce la actividad en forma unipersonal está comprendido en la cuarta categoría [art. 79, inc. f), LG].

Sin embargo y tal como ya se ha mencionado en puntos anteriores del presente trabajo, no se puede desconocer que en el ejercicio de la mayoría de las actividades profesionales, médico, abogado, bioquímico, etc., se requiere por lo general, contar con un local, auxiliares en la actividad que, como bien lo dicen los doctores Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian (5); "implican, acaso de modo ineludible, una estructura u organización, así sea muy pequeña. ¿Se considera que ello constituye una empresa? Y si así fuera ¿a partir de qué límite de importancia o complejidad de la organización?". Dicho en otro modo: ¿cuál sería la frontera de esa sociedad que, al atravesarla, el Fisco consideraría que sus rentas dejan de ser de cuarta categoría para pasar a tercera?

Esa frontera difusa no existe y sólo aparece netamente distinguida cuando el ejercicio de la actividad profesional, desarrollada en forma unipersonal o como integrante de sociedades civiles o de hecho, "se complementa con una explotación comercial".

Ahora bien, ¿cuándo una actividad profesional se complementa con una explotación comercial? La respuesta a este interrogante no es sencilla, ya que el Organismo Fiscal ha demostrado a lo largo del tiempo mantener una opinión al respecto, que como se expone más adelante, no es la más acertada.

En primer lugar se analizan algunas interpretaciones acerca de la temática que han sido emitidas por el Organismo Fiscal.

La interpretación de la Dirección General Impositiva ha sido expuesta en el dictamen del 12/5/1988, conformado por nota (DALyTT) 273/1988. Con fecha 24/6/1992 se volvió a considerar el tema en dictamen conformado por nota (DAL) 368/1992 del 26/6/1992. Ambos antecedentes, aunque con distintos argumentos, llegan a la misma conclusión, sosteniendo que las rentas obtenidas por quienes ejercen profesiones liberales bajo alguna forma asociativa, encuadran en la tercera categoría.

Dictamen del 12/5/1988, en referencia a lo dispuesto en los arts. 4º y 2º, apartado 2, de la ley y 65º de su decreto reglamentario menciona:

- "a) la solución propiciada no parece adecuada a las profesiones liberales por la índole de las mismas;
- "b) la ley no distingue entre profesiones liberales y oficios, siendo por ello igual el tratamiento a aplicar a una sociedad o empresa unipersonal que desarrolle un oficio como a otra que preste servicios profesionales;
- "c) las normas analizadas resultan deficientes y el criterio aplicado susceptible de interpretaciones contradictorias, agravando esa circunstancia la carencia en la ley y en el reglamento de una definición precisa del término empresa;
- "d) en el análisis efectuado se ha tomado como sociedad aquella que reúne los requisitos jurídicos para ser considerada como tal, descartándose para la aplicabilidad del criterio sostenido, a otras formas asociativas que no sean sociedades en el sentido indicado".

Respecto a lo expuesto precedentemente resulta necesario hacer algunos comentarios:

Se advierte una contradicción, dado que la "solución propiciada", alcanza a las sociedades y empresas unipersonales, de modo que no se entiende por qué, luego se dice: "resulta pertinente acotar que en el análisis efectuado se ha tomado como sociedad aquella que reúne los requisitos jurídicos para ser considerada como tal, descartándose para la aplicabilidad del criterio sostenido, a otras formas asociativas que no sean sociedades en el sentido indicado". Es decir, deja fuera de análisis a las sociedades no constituidas regularmente, asociaciones y otras formas de agrupaciones de colaboración.

Con relación **dictamen antes mencionado del 24/6/1992**, sus conclusiones parecen también erróneas, pues llega a una interpretación arbitraria al apartarse de la ley aplicable, ignorándola y pretendiendo aplicar una normativa y jurisprudencia referidas a otros casos de aplicación.

Por otro lado debe ser tenido en cuenta los principios de interpretación de las normas legales. Las disposiciones de la ley y su decreto reglamentario contemplaron y, con ciertas modificaciones, siguen contemplando el tema de que se trata, lo cual obliga, aun cuando surjan dificultades interpretativas, a indagar **respecto al verdadero sentido y la intención que inspira a esas normas**, no siendo lícito recurrir a otros ordenamientos ajenos a la ley aplicable con el riesgo de llegar a interpretaciones que no reflejen el "espíritu de la ley".

En el dictamen (DAT) 49/2000 del 10/8/2000, que a su vez se remite al dictamen (DAT) 49/1993 resulta de interés referirse a alguno de sus considerandos.

En el 10º del punto II, se expresa:

"se interpreta, por lo tanto, que el legislador pretendió acordar a la actividad profesional u oficio un tratamiento acorde al resto de las rentas de cuarta categoría en las cuales priva -independientemente de la forma, asociativa o no, en que se ejerzan- la habilitación y trabajo personal del sujeto que la produce".

"La opinión expuesta es compartida en forma mayoritaria por la doctrina vigente en la materia, la cual sostiene que '... podemos concluir que de acuerdo con el último párrafo del artículo 48 (49 del texto vigente) del texto a que nos venimos refiriendo, sólo pueden encuadrarse en la tercera categoría las actividades profesionales u oficios a que se refiere el artículo 78 (79 del texto vigente) ... que se complementen con una explotación comercial".

"Dicha posición se fundamenta en que... en el ejercicio de profesiones liberales, realizado en forma individual o asociado con otros profesionales, cualquiera sea la dimensión que alcance la actividad, se obtienen ingresos generados en el trabajo personal. El capital aplicado para realizar estas prestaciones es un medio necesario para cumplirlas, pero, además, de no ser significativo, no es calificable como inversión a riesgo y, por ende, no es productor de renta.

"En consecuencia, cabe afirmar que los beneficios que obtenga una sociedad civil derivados del ejercicio de una profesión liberal deberán ser imputados por el método de lo percibido, encuadrando como ganancias de la cuarta categoría, siempre que no se complementen con una explotación comercial."(6)

Luego de las consideraciones referidas el dictamen (DAT) 49/2000 concluye: "Resta pues, dilucidar el alcance de la expresión "...complementada con una explotación comercial...", remitiéndose a esos efectos al dictamen (DAT) 49/1993 que ha expresado que "... surge evidente el vacío normativo existente..." y al respecto señala: "puede recurrirse a tal fin al dictamen (DATyJ) 7/1980, en el cual el organismo fiscal definió el término empresa...". Como puede imaginarse al tratar de dilucidar el alcance de la expresión "... complementada con una explotación comercial..." partiendo de la definición de "empresa" no es posible llegar a una conclusión razonable, porque se comienza confundiendo dos conceptos distintos como si fuesen sinónimos.

Voces en contra:

Resulta de interés lo expuesto en la obra "Impuesto a las Ganancias" de Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian.

Cuando los autores se refieren al artículo 49 de la ley y a la "clasificación de su contenido", sostienen que los incisos a) y b) del artículo 49 declaran comprendidas en la tercera categoría todas las ganancias de sujeto empresa en tanto que los demás incisos sólo pueden tener por objeto enumerar las ganancias de sujetos no empresas que corresponden a la tercera categoría.

Una empresa puede desarrollar tanto una actividad comercial como civil. Una sociedad civil de profesionales es una empresa, pero no es una explotación comercial.

Atchabahian continúa expresando: "que quienes se dediquen en forma unipersonal (sin constituir 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 algo compleja (término subjetivo) o cuando dos o más personas se unen en sociedad para desempeñar esas mismas actividades, sus ganancias son de tercera categoría"

Según los autores, la inclusión en tercera o en cuarta categoría no depende de que una actividad sea desarrollada o no por una "empresa". No existe ninguna norma en la ley ni el reglamento que diga eso.

Sin embargo no se considera el hecho de que una "explotación comercial" será siempre una "empresa" aunque fuese unipersonal, pero una "empresa" no necesariamente es una "explotación comercial".

Es así como los autores anteriormente mencionados tratan de definir "empresa" y "explotación", considerándolos por momentos términos sinónimos para luego intentar señalar cuáles son sus diferencias.

En un dictamen más reciente, el (DAT) 49/2003 del 18/7/2003, se volvió a tratar el tema y se expresa en tal sentido:

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

Sin embargo, al continuar con su análisis se vuelve a incurrir en el error de confundir "empresa" con "explotación comercial".

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

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

Sin perjuicio de continuar con el análisis de este dictamen no podemos evitar ofrecer un ejemplo que muestra claramente su falta de razonabilidad. De aplicarse este criterio nos llevaría a la obligada, pero insostenible conclusión de que las rentas obtenidas por

un odontólogo en el ejercicio de su profesión -sin duda alguna comprendidas en la cuarta categoría- serían consideradas de la tercera categoría porque esos profesionales -sin excepción- deben encargar a los laboratorios dentales las piezas a colocar a sus pacientes, cada día más sofisticadas consecuencias de los adelantos técnicos y científicos, como es el caso de los implantes dentales.

Empleo remunerado y especializado de otras personas

Luego, la Dirección de Asesoría Técnica desarrolla su propia argumentación, comenzando por definir el concepto de empresa unipersonal tomado de la circular (DGI) 1080, a los efectos de la aplicación del derogado impuesto sobre los capitales, continuando con otras consideraciones que, en sus aspectos esenciales, se reproducen a continuación:

Asimismo, y a los efectos de la aplicación del derogado impuesto sobre los capitales, la circular (DGI) 1080 definió el concepto de empresa unipersonal puntualizando que "...empresario es la persona física o sucesión indivisa, titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con este fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas.

A su vez, en el dictamen (DATyJ) 7/1980 y haciendo referencia a la circular mencionada anteriormente, se concluyó que no resulta imprescindible la existencia de personal en relación de dependencia para la configuración de una empresa unipersonal.

En dicho precedente se conceptualizó el término empresa como "... la organización industrial, comercial, financiera, de servicios profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin de 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".

Nuevamente, la definición de "empresa" que no es sinónimo de "explotación comercial".

("Una explotación comercial es siempre una "empresa", pero una "empresa" no es necesariamente una "explotación comercial".)

Balzarotti (7):

"Creemos no equivocarnos si afirmamos que por aplicación de la definición transcripta - y atento a que las rentas de cualquier origen son de tercera categoría si se generan a través de una empresa - las categorías primera, segunda y cuarta de la ley 20628 no existen. El legislador, ya lo hemos visto, piensa de otro modo".

Este pensamiento nos conduce a recordar otra regla esencial de la interpretación de las leyes, acuñada por reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

"...la interpretación que haya de realizarse deberá tener en cuenta que la inconsecuencia o la falta de previsión del legislador no se supone y por esto se reconoce como principio inconcuso que la exégesis de las normas debe hacerse siempre evitando darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones,

destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos."

Balzarotti, cierra su artículo con dos párrafos finales expresando lo siguiente:

"Con cierto prurito la circular insiste una y otra vez que la definición que intenta lo es al sólo efecto del impuesto de la ley 21287, lo cual es intrascendente, porque en definitiva lo que trata de hacer es caracterizar un concepto fiscal y siendo ese concepto el mismo para todos los impuestos, la interpretación debería ser igual para todos los casos iguales."

"No negamos que la circular ha resultado útil para resolver casos de alguna duda, *pero se ha quedado a mitad de camino para generalizar su contenido, tanto en su aplicabilidad a otros tributos como en cuanto a una interpretación general del concepto de empresa de modo que carece de importancia doctrinaria.*"

Lo expresado es sólo para demostrar las dificultades que existen para definir que es una "empresa" y que el criterio del Fisco consiste en establecer si las sociedades civiles o sociedades de hecho integradas por profesionales son o no una "empresa", confundiendo este término con "explotación comercial".

El artículo 68 del decreto reglamentario

El artículo 68, única disposición del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias relativa a la cuestión que nos ocupa, establece:

"Art. 68 - Los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley y las sociedades y empresas o explotaciones, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo de su artículo 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 al párrafo precedente que desarrollen actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, en tanto no la complementen con una explotación comercial. Tales sujetos deberán considerar como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que

se refiere el apartado 1) del artículo 2 de la ley, con el alcance previsto por el artículo 114 de este reglamento y aplicando, en su caso, lo dispuesto por el artículo 115 del mismo".

El segundo párrafo del artículo 68 del reglamento antes transcrito formula, a los efectos de la determinación del resultado neto, una **presunción** respecto a la titularidad de los bienes de los sujetos "sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, que no lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial...".

El tercer párrafo del mismo artículo establece que "quedan excluidos de las disposiciones de este artículo, las sociedades y empresas o explotaciones a que se refiere el párrafo precedente que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, en tanto no la complementen con una actividad comercial".

La primera gran conclusión que surge con cierta claridad de la exclusión para ciertos sujetos que hace el reglamento de las disposiciones del artículo 68 -referido a la determinación de la ganancia de la tercera categoría-, *es que la ley admite la posibilidad de que "sociedades y empresas o explotaciones" que desarrollen actividades profesionales [art. 79, inc. f) de la ley] estén comprendidas en la cuarta categoría, a condición de que "no la complementen con una explotación comercial"*. Esta sola conclusión es más que suficiente para descalificar los argumentos que desarrolla el organismo recaudador para dar apoyo al criterio que sustenta. Dicho en otros términos: "Sociedades y empresas o explotaciones" son conceptos distintos a "explotación comercial".

Seguidamente, la misma norma aclara -como consecuencia obligada de excluir a estos sujetos de las disposiciones del art. 68- que los mismos *"deberán considerar como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que se refiere el apartado 1) del artículo 2 de la ley,..."* es decir, aquéllas susceptibles de una *periodicidad o habitualidad*, tratamiento propio de los sujetos incluidos en la cuarta categoría cuyas ganancias o beneficios eventuales (no periódicos) no están alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Cuando el Organismo Fiscal hace otras interpretaciones del texto del reglamento conduce a una conclusión errónea, pues desvirtúa la normativa aplicable y, en definitiva, prescinde del texto legal. Lo que corresponde es efectuar un análisis objetivo en procura de definir el correcto tratamiento fiscal aplicable al caso, respetando el obligado principio ético que debe regir la relación entre la administración y los administrados.

A este respecto, es importante tener en cuenta la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en lo relativo a la interpretación de las leyes:

"...es menester recordar la doctrina del Tribunal que señala que, cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación y que es adecuado, en principio, dar a las palabras el significado que tienen en el lenguaje común o bien el sentido más obvio al entendimiento común.

A continuación y habiendo conceptualizado que "una explotación comercial es siempre una "empresa", pero una "empresa" no es necesariamente una "explotación comercial", resta considerar qué elementos constituyen el supuesto de la ley: ..."se complemente con una explotación comercial"...

A tal efecto se analizan por separados los términos "complementar" y "explotación comercial".

Complementar, la definición se refiere a "dar complemento", por su parte el término "complemento" tiene siguiente significado: "cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta. Integridad, perfección, plenitud a que llega algo"

Tratar de definir "actividad comercial" no resulta tan sencillo, pero lo que sí puede hacerse es demostrar que el "ejercicio profesional" no es una "actividad comercial". A este respecto, el Código de Comercio Comentado, citando a Fontanarrosa y Arecha, expresa:

"El ejercicio de actividades profesionales exige con frecuencia la adquisición de cosas muebles para ser aplicadas en el desempeño de la profesión u oficio. En tales casos, dice Fontanarrosa, la operación no será comercial porque el espíritu de lucro no es el motivo principal y directo de la adquisición. Arecha, por su parte, destaca que el sujeto que actúa sobre tales cosas, no opera sobre el campo económico de la circulación de las mismas, sino que es un consumidor de ellas puesto que le resultan inexcusables para su actuar técnico. Lo que luego transmita no es ni económica ni jurídicamente la misma cosa que recibió. Y esa actividad no entra en la esfera mercantil en tanto no opere con valores industriales, o se intermedie, para ejecutarla, con el trabajo ajeno".

El caso "Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso"-CSJN- 02-09-2014.

A continuación se exponen los aspectos más salientes del reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso-", el que pareciera poner un punto final al debate acerca del encuadre de las rentas obtenidas por los profesionales organizados en forma empresarial.

Mediante este fallo el máximo Tribunal, dispone el tratamiento que debe darse a las rentas obtenidas por los estudios profesionales organizados como sociedad civil, frente al Impuesto a las Ganancias. Concluye que las ganancias provenientes de la retribución de los servicios prestados por estudios profesionales, aún organizados en forma de empresa, deben ser consideradas como pertenecientes a la Cuarta Categoría.

El máximo Tribunal se manifestó sosteniendo que las sociedades civiles no son responsables incluidos dentro de los sujetos del art. 69 de la ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que sus rentas deben tributar de acuerdo a las previsiones del art. 2 apartado 2 de la ley. La organización como empresa no tiene incidencia decisiva respecto del encuadramiento impositivo de las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales. Cuando el legislador utilizó las palabras "explotación comercial que complemente la actividad profesional", ha pretendido incluir en la tercera categoría una realidad distinta de aquella en la que la organización empresarial tiene como único fin dar más eficiencia al servicio profesional, mediante la ordenación

de los recursos humanos y materiales. Además, determina que no hay elementos que permitan aseverar que la mencionada norma se refiera únicamente a la actividad profesional realizada de manera individual y no a la desarrollada mediante una sociedad civil.

Más adelante, en el apartado 10º se sostiene que:

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

Finalmente podemos concluir:

En el caso de una sociedad de hecho que desarrolla como única actividad la prestación de servicios profesionales propios de la incumbencia profesional de sus integrantes, **no hay actividad alguna que complemente** la actividad que resulta del ejercicio profesional, por lo tanto estamos ante rentas del trabajo personal, de la Cuarta Categoría e imputables por el criterio de lo percibido. Se deberán inscribir los socios en el gravamen y la Sociedad determinará la ganancia atribuible a cada socio, según su participación.

La sociedad de hecho no es un sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por ende, las rentas obtenidas por ésta deberán ser declaradas por sus componentes en función de su participación en la misma. Asimismo, el resultado impositivo de la sociedad de hecho, será exteriorizado por el socio con participación social mayoritaria o en caso de participaciones iguales, por el que posea la CUIT menor. **Art. 50 Ley 20.628 y RG AFIP N° 975/01.**

RÉGIMEN GENERAL DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS - RG 830/00

Con fecha 26 de Abril de 2000, se establece el Régimen General de Retención del Impuesto a las Ganancias.

El art. 1º dispone: "Quedan sujetos al presente régimen de retención del impuesto a las ganancias, los importes correspondientes a los conceptos indicados en el Anexo II de la presente, así como -en su caso- sus ajustes, intereses y actualizaciones, siempre que los mismos correspondan a beneficiarios del país y no se encuentren exentos o excluidos del ámbito de aplicación del citado gravamen."

En tanto que en el Anexo II mencionado, i) incluye a las "locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia".

En el Anexo V, de la citada Resolución, se mencionan a los sujetos pasibles de sufrir la retención, y en el apartado c) se incluyen a las "sociedades y asociaciones civiles, fundaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado..."

Es decir, si bien la Sociedad de Hecho no es sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, sí resulta pasible de Retenciones. La forma de atribuir estas retenciones a los socios, la explica la misma resolución en el art. 9º, donde dispone que "las sociedades comprendidas en el inc. b) del art. 49 de la Ley 20.628 serán considerados sujetos pasibles de la retención cuando se les realicen pagos por los conceptos sujetos a retención. Las sociedades atribuirán a sus socios las sumas retenidas, en idéntica proporción a la que corresponde a su participación en los resultados impositivos."

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ALGUNAS CONSIDERACIONES GENERALES ACERCA DEL TRIBUTO EN NUESTRO PAÍS.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto al consumo, que se aplica a la venta de cosas, a la prestación de servicios y a las importaciones de ciertos bienes.

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.

Prestaciones personales en agrupamientos ocasionales y no ocasionales

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 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. 4° 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.

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.

En conclusión:

La Sociedad de Hecho, será sujeto pasivo del impuesto por los servicios prestados y facturados por la misma, por lo tanto deberá tramitar su inscripción y efectuar las liquidaciones y pagos del impuesto resultante.

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. Esa suma total representa el precio final 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.

Las prestaciones profesionales y su perfeccionamiento en el IVA

La Ley 23.871 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.

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.

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".

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.

Caso especial de Prestación de servicios. Asimilación a "exportación e importación".

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 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).

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

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.

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 impositivos (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.

TRIBUTOS PROVINCIALES

IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

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.

PROVINCIA DE CÓRDOBA

El impuesto a los Ingresos Brutos está legislado en el Código Tributario De La Provincia De Córdoba Ley N°6006 - T.O. 2012 Y Mods.:

Hecho Imponible.

Definición. Habitualidad.

Artículo 173.- El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual.

La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión, o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Base Imponible.

Determinación.

Artículo 181.- Salvo lo dispuesto para casos especiales, la base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas.

Ingresos Devengados. Supuestos.

Artículo 183.- Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devenguen, con excepción de aquellos que sean retenidos en la fuente.

Exenciones.

Exenciones Objetivas. Enumeración.

Artículo 208.- Están exentos del pago de este impuesto, las siguientes actividades:

....

10) Los honorarios provenientes del ejercicio de la actividad profesional con título universitario o terciario, de maestros mayores de obra -ciclo superior- otorgados por establecimientos reconocidos que emitan títulos oficiales. Esta exención no alcanza a la actividad cuando estuviera ejercida en forma de empresa. "

Como puede verse, nuevamente surge la necesidad de definir el término "empresa", para determinar la responsabilidad frente al tributo de la Sociedad de Hecho de Profesionales, ya abordado al estudiar el Impuesto a las ganancias. (Circular 1080, del 05/09/79, Dictamen 7/80, del 07/05/80).

JURISPRUDENCIA Y OPINIONES DEL FISCO

Existen diversas disposiciones de Dirección General Impositiva, pronunciamientos judiciales y del Tribunal Fiscal de la Nación sobre el tema:

1) DISPOSICIONES DE DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

A manera de repaso, se exponen las ideas principales del concepto de empresa:

a) **Circular 1080:** "En atención a las dudas... aclárase que, a tales efectos, 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".

Define qué se entiende por capital afectado: "Constituyen el capital, a esos efectos, todo tipo de recursos económicos significados por bienes afectados total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata" y cómo debe ser el trabajo de terceros: "... a tales fines, está representado por el empleo remunerado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realiza o que constituyen una etapa o una parte del proceso de las mismas".

Aclara que: "No resulta así determinante de la existencia de una empresa unipersonal, a tales fines, la utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo (repcionista, mecanógrafa, etc.), en tanto dichas tareas no importen la

realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o de una fase específica en el desarrollo del mismo".

Por último precisa que "No están pues comprendidos en el concepto empresario o empresa unipersonal, 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".

b) **Dictamen 7/80:** establece que a los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como la "organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin a la inversión de capital y/o aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio que la actividad desarrolla".

2- DISPOSICIONES DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

La reglamentación del artículo 116 inciso 9.

En primer lugar, se deja aclarado que la Dirección General mantiene la potestad de establecer en cada caso la existencia de "empresa en el ejercicio profesional"

En segundo lugar, el último párrafo de la norma aclara qué entiende por "ejercicio profesional", mencionando como tal sólo a las profesiones por las cuales se hubiera extendido "título habilitante", o sea se reduce la exención a los profesionales que ejerzan profesiones reglamentadas por leyes, sin tomar en cuenta para las demás profesiones la existencia de certificados, aun cuando estén originados en universidades.

Más allá de la opinión que se tenga sobre la justicia de la norma, no hay dudas de que brinda un elemento objetivo de caracterización.

En tercer lugar, también se aclara que no se considera ejercicio profesional la simple asociación de profesionales que comparten gastos de funcionamiento pero realizan una prestación personal e individual del servicio. Una de las formas de demostrar esta prestación puede ser la facturación personal de los servicios.

En cuarto lugar se establecen una serie de presunciones sobre la existencia de organización en forma de empresa y que textualmente dicen:

1. 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.

Esta presunción recoge algunas de las imprecisiones que han sido típicas en el tema, ya que "medios de producción", "consecución de objetivos" e "interés de quien conduce" son características predicables de cualquier actividad y no configuran un elemento que sirva para distinguir a una empresa de otro quehacer.

2. Cuando la actividad es desarrollada a través de una sociedad profesional inscrita como tal en el organismo que ejerce el poder de policía sobre la profesión de que se trate.

Por último el primer párrafo dice: "se entiende que existe la misma cuando la actividad desarrollada conforma una unidad económica independiente de la individualidad del profesional que la ejerce o conduce".

Este elemento es útil para la diferenciación de una empresa de actividad comercial, industrial o de servicios. Pero, como bien dice Oklander (8), "los profesionales universitarios, personas físicas depositarias de la formación y del grado académico, nunca pueden desaparecer como sujetos actores del ejercicio de su actividad específica, para dejar lugar a que la "empresa" ocupe dicha función subjetiva...". A mayor abundamiento aclara que el ejercicio profesional es una tarea personalísima e indelegable, de lo cual se deduce que malamente podría ser ejercido por una "empresa".

3- DISPOSICIONES DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Exención de las prestaciones no organizadas en forma de empresa

Al igual que el Impuesto a los Ingresos Brutos vigente en nuestra provincia, en la Ciudad de Buenos Aires se establece una exención para los ingresos de profesionales no organizados en forma de empresa.

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

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.

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.

Diversas modificaciones surgieron desde entonces, hasta llegar a la actualidad, donde se considera que "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.
- 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.
- c) 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

propriadamente 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.

A ese respecto resultan oportunos los conceptos de Enrique G. BULIT GOÑI (9), en el sentido de que 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".

4) JURISPRUDENCIA

CASO "FARA, LUIS ERNESTO S/RECURSO DE APELACIÓN-IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES"

En el caso Fara Luis, el Tribunal Fiscal de la Nación Sala A el 11/7/86 dictaminó:

"Se considera empresa "cuando la persona física emprende una actividad económica organizada, mediante la utilización de elementos materiales y humanos, con el objeto de que el ente autónomo así creado revista un fin de producción o de cambio de bienes o servicios"

CASO "ESTUDIO REIG, VAZQUEZ GER Y ASOCIADOS-CIUDAD DE BUENOS AIRES"

Los pronunciamientos del caso Estudio Reig, Vazquez Ger y Asociados, resultan de interés para la problemática que estamos abordando, es decir la determinación de la existencia de "empresa" o no en la asociación entre profesionales". Este caso se trata de un estudio de profesionales en Ciencias Económicas" donde el fisco niega la exención, aduciendo que se trata de una prestación profesional organizada en forma de "empresa". El factor preponderante que le otorga tal carácter, parece ser la existencia de trabajo remunerado de otros profesionales. (Relación de dependencia)

En primera instancia, el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil N° 1 el 16/10/87, estableció que:

"la demandante al ser una asociación civil no puede ser encuadrada como una empresa "en la inteligencia que otorga a la misma la Ordenanza Fiscal...".

En tanto que la Cámara Nacional en lo Civil, Sala E, el 16-5-88, falló en apelación confirmando por inexistencia de arbitrariedad lo decidido por el organismo fiscal. Algunos puntos de interés se transcriben a continuación:

-Voto de la mayoría:

"Existe empresa cuando la actividad es desarrollada conforme con una unidad económica independiente de la individualidad del profesional que la ejerce y/o conduzca".

"No se considera ejercicio profesional organizado en forma de empresa la simple asociación de profesionales, cuando ella esté dirigida a compartir los gastos de funcionamiento necesarios o para la prestación individual, del servicio profesional, tales como alquiler de oficinas o consultorios, servicios públicos y expensas comunes. Se presume que hay empresa cuando en la prestación de servicios prevalece sobre la labor personal e independiente del profesional la inversión del capital o del trabajo en relación de dependencia".

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

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

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

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

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

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

Por último la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 14/5/91 falló diciendo:

"En el caso en cuestión la labor profesional que desarrollan los diplomados en ciencias económicas, que trabajan en relación de dependencia, desde el punto de vista técnico goza de libertad, por cuanto el empleador no puede darle órdenes o imponerles criterios, pero por otra parte carece de esa independencia, al estar los profesionales sujetos a asistencia, horario, pérdida de libertad de elección del cliente y estipulación de honorarios, etc. aspectos estos reglados por el principal".

"En consecuencia, en el servicio ofrecido por la sociedad prevalece la labor profesional, desarrollada en forma personal e independiente desde el punto de vista técnico y de alto contenido intelectual, pero fruto del trabajo en relación de dependencia de los contadores por sobre la de los socios".

CASO "SAPOZNIKOW, JACOBO DAVID C/GCBA"

Si bien este caso no se trata de una Sociedad de hecho, sino de un profesional bioquímico, resulta de interés para determinar la existencia o no de "empresa", ante la utilización de actividad profesional remunerada.

En este antecedente jurisprudencial volvió a ventilarse el concepto de *empresa*, a los fines de aplicación de la exención, y se ha producido en sede del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 4 de marzo de 2009.

Si bien el fallo del Tribunal Superior de Justicia, por mayoría, fue la de rechazar la queja interpuesta por el señor Jacobo David Sapoznikow, resultan de interés las opiniones de la minoría. Únicamente los jueces doctores Lozano y Casás brindaron con cierto detalle, mediante sus votos en minoría, dentro del fallo citado, algunos aspectos caracterizantes de aquello que entendieron configura el concepto de *empresa*.

En el considerando 6.1.2, del voto en minoría del doctor Lozano, expresa:

"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 –añade el considerando 7– 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".

Finalmente en el considerando 8.1. expresa:

"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, aun 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".

5) DOCTRINA

En materia de doctrina se ha sostenido la definición de empresa como "...la individualidad adquirida a través del orden de una actividad compleja tendiente a conseguir un fin económico sujeto a incertidumbre y riesgo mediante la concurrencia adecuada de factores de la producción"

Por su parte Bio (10) dice: "Consideramos a la empresa como un organismo unitario y global con afán de lucro, perteneciente a un único grupo de interés, que tiene por objeto el intercambio o la producción de bienes o servicios, para ofrecerlos al mercado a cambio de un precio, con la distinción de que las personas físicas y las sociedades pueden ser empresarios, titulares de la empresa, pero nunca la empresa misma. En consecuencia, la empresa es una estructura económica en funcionamiento, entendiéndose por estructura el esquema organizativo y por funcionamiento, la actividad de aquella". Agregando "la sociedad es una de las formas jurídicas que adopta dicha estructura. El fondo de comercio -universalidad de hecho- es el conjunto de elementos patrimoniales que componen esa estructura".

6) OPINIONES DEL ORGANISMO FISCAL ANTE CONSULTAS EFECTUADAS POR CONCEJOS PROFESIONALES

Mesa De Enlace

Agip-Entidades Profesionales

Se deja expresa constancia que las respuestas que se consignan son de carácter orientativo y no tienen efecto vinculante.-

Detalle:

Planteo N° 1: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exenciones. Concepto de Empresa. Agentes de Recaudación.

Se consulta acerca de la sociedad civil, si la misma encuadra en la exención del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se estima que la misma procede, en los casos de profesiones liberales con su respectiva matrícula (de corresponder) y la existencia de la empresa en el ejercicio profesional se entiende cuando la actividad desarrollada conforma una unidad económica independiente de la individualidad del profesional que la ejerce. Y aquí es claro, dado que su estatuto menciona que todos los ingresos que cada profesional pudiera obtener (excepto sindicaturas) se entenderán concernientes a la sociedad citada. Además, esta sociedad no está dirigida únicamente a compartir gastos de funcionamiento para la prestación del servicio individual, y todos los ingresos se consideran correspondientes a dicha sociedad. Los abogados aducen estar exentos, por no estar organizados como empresa (sin necesidad de solicitar la exención en AGIP, por ambos ejercer profesiones liberales).

No obstante el hecho de ser una sociedad civil, es igualmente una sociedad y los profesionales no actúan en forma unipersonal, existiendo otras opiniones en que se observa que no se trata del ejercicio de una profesión liberal aisladamente por la situación de sociedad.

Por ello, se consulta cual sería el correcto encuadre, y en caso de no alcanzarles la exención que el Estudio sostiene y tratándose de un sujeto exento no inscripto, cuál sería la responsabilidad y la acción a seguir que correspondería al agente de recaudación.

Respuesta AGIP:

De acuerdo con lo previsto en el inciso 7) del artículo 143 del Código Fiscal (t.o. 7/1/2011), como así también por aplicación del criterio de la realidad económica, el caso como el descripto en este planeo se lo considera gravado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Planteo N° 2: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exención profesiones independientes.

Sociedad de Hecho -Entidad Proponente: CGCE

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentran exentos los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales no organizados en forma de empresa. En ese sentido, se consulta la opinión del organismo, respecto al caso de una sociedad de hecho constituida por dos profesionales, cuya única actividad es la prestación de los servicios profesionales respecto a los cuales los habilita la matrícula que cada uno de ellos posee a título personal y que no cuentan con empleados ni estructura comercial vinculada al ejercicio de dicha actividad.

Respuesta AGIP:

La actuación de profesionales que aunque compartiendo el lugar no conforman una sociedad comercial, sino que simplemente comparten los gastos de estructura del estudio, facturan individualmente y no existe CUIT propio o individualización de esta sociedad de hecho, no hace caer la dispensa prevista en la norma de fondo, para esta clase de contribuyentes.-

4-CASO DE ESTUDIO

Laboratorio de Análisis Clínicos

A continuación se presenta un caso de aplicación, presentado en el desarrollo de mi actividad profesional.

Se trata de un grupo de cinco profesionales de la salud (bioquímicos), que desarrollan su actividad profesional en el ámbito de una institución privada sanatorial.

Estos profesionales estaban inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y percibían sus honorarios a través de un Centro de Profesionales, que se encarga de la gestión del cobro de las prácticas efectuadas.

El funcionamiento es el siguiente, cada profesional firma los análisis que efectúa y en función de esas órdenes se gestiona la cobranza, a través de este Centro.

Con respecto a la institución sanatorial, en términos simples, podemos decir que el contrato importaba la cesión de un porcentaje de lo facturado por el Laboratorio.

Como el Régimen simplificado no tiene en cuenta la ganancia neta del contribuyente, sino lo facturado, se llegó a un punto en que estos valores estaban por superar las categorías, con un alto costo del componente impositivo (ya que no pagaban el componente obra social ni aporte jubilatorio por tener caja propia).

Se presenta el caso y se consulta acerca de la posibilidad de constituir una sociedad, ya que ellos, si bien facturaban individualmente, en la práctica compartían en igual proporción las ganancias y los gastos.

Luego de evaluados estos aspectos se les sugirió la constitución de una sociedad de hecho.

Las ventajas de constituir este tipo de sociedad se vieron reflejadas en diversos aspectos:

- Menor costo de constitución, frente a otros tipos sociales,
- Rapidez de constitución.
- Refleja la real situación de cada socio, ya que participan en un porcentaje de todo lo producido, tanto sea ganancias o soportar las pérdidas.
- Permite descontar los gastos de canon y otros, que con el Monotributo no se permitían. La sociedad calcula los ingresos y gastos anuales y los atribuye a cada socio en función a su participación.
- Con respecto al Impuesto a las Ganancias, cada socio tiene que inscribirse y presentar su Declaración Jurada Anual. Si bien esto puede generar un mayor gasto en asesores contables, por otra parte permite las deducciones personales de la ley y la determinación del impuesto usando la escala del art. 90º (No están gravadas al 35% como otros tipos sociales regularmente constituidos). Las ganancias serán de Cuarta categoría, ya que no hay complementación con una explotación comercial.
- Además si bien el Centro es agente de retención del impuesto a las Ganancias, se pueden gestionar Certificados de Exclusión de Retenciones del I.G., cuando se estime

que se producirá un excedente entre el impuesto retenido y el impuesto a abonar anualmente. Este excedente surge porque los profesionales facturan todo el trabajo a través del Centro y luego destinan un porcentaje a la institución sanatorial. La retención, por su mecanismo de cálculo, se hace en función a la que liquidada mensualmente el Centro, sin contemplar los gastos que se tendrán para "mantener y conservar la fuente."

-Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, la mayoría de las prestaciones están exentas, por tratarse de afiliados obligatorios a los sistemas de Obras Sociales, y una minoría está alcanzada con tasas del 10,5 (caso de afiliados voluntarios y de pre-pagas) y 21% los particulares.

-Con respecto a Ingresos Brutos, se tramitó la inscripción ya que, al ser una Sociedad de Hecho, el Organismo sostiene que existe empresa, sin lugar para la discusión.

-Si bien la Sociedad posee CUIT, el nombre de la misma esta integrado por el nombre de todos los bioquímicos que la conforman, con la sigla S.H. al final. Es decir, están perfectamente identificados los profesionales con quienes se contrata, que son quienes llevan a cabo la actividad profesional.

-Con respecto a la facturación, si bien se hace a nombre de la sociedad (que es la que liquida y paga el IVA resultante) en cada factura se discrimina a quien corresponde, es decir se detalla lo que se abona según el profesional que presentó la orden respectiva.

-Estos profesionales no cuentan con empleados propios, sino que, a cambio del canon abonado a la institución sanatorial ésta les cede el espacio físico y aporta el personal que necesiten para colaborar en el desarrollo de sus tareas (telefonistas, administrativos, técnicos, etc.) Es decir, los empleados son de la institución.

-Con respecto a la Contribución de Autónomos, podrían aportarla en calidad de contribuyentes voluntarios, según la ley 24.241 y Dec. 433/94 y 1262/94.

El art. 2º, inc 2) del Reglamento (Dec 433/94), dispone "Se consideran trabajadores autónomos comprendidos en el inciso b) del artículo que se reglamenta, aquellos contribuyentes que desarrollen las actividades que a título enunciativo se enumeran, en tanto cumplan con las modalidades que en cada caso se indican, sin perjuicio de su posible condición de dependientes en otras actividades:

"... b) Profesionales de la salud: Los profesionales que presten sus servicios, a pacientes asociados a organizaciones de medicina prepaga, fundaciones, obras sociales o mutuales, sea en sus propios consultorios o en locales provistos por las citadas entidades o por centros asistenciales contratados a tal efecto, en tanto perciban solamente el honorario abonado por los pacientes por ellos atendidos o una parte proporcional del mismo, y asuman el riesgo económico propio del ejercicio libre de su profesión...."

En tanto que el el inc b) del artículo 2º de la Ley (que se reglamenta):

"Art. 2º, inc. b) Personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia:

2. Profesión desempeñada por graduado en universidad nacional o en universidad provincial o privada autorizada para funcionar por el Poder Ejecutivo, o por quien

tenga especial habilitación legal para el ejercicio de profesión universitaria reglamentada."

Finalmente, el art. 3º hace referencia a la Incorporación voluntaria al régimen, y menciona:

b) Con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en el inciso b) del artículo anterior:

.....

4. Las personas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2º, inciso b), apartado 2, y que por ellas se encontraren obligatoriamente afiliadas a uno o más regímenes jubilatorios provinciales para profesionales, como asimismo aquellas que ejerzan una profesión no académica autorizada con anterioridad a la promulgación de esta ley. Esta incorporación no modificará la obligatoriedad que dimana de los respectivos regímenes locales...."

Como puede observarse, la Sociedad de Hecho resultó una opción saludable para estos profesionales que desean trabajar en conjunto, sin perder su individualidad y ejerciendo su profesión en un ámbito en el que, por su envergadura (Institución sanatorial), sería imposible que lo realice un profesional individual.

5-CONCLUSIONES

Sobre la base del derecho fundamental de asociarse con fines útiles consagrado en la Constitución Nacional, y atendiendo a las actuales exigencias de especialización y colaboración en el ámbito profesional, resulta necesario un debate amplio y con todos los actores involucrados (Concejos Profesionales, Organismos fiscales de todos los niveles, en la Justicia, etc.), para tratar la problemática que se plantea.

En nuestro país sería de gran utilidad la sanción de una norma, tal como sucede en España, que en el año 2007 ha sancionado la Ley de Sociedades Profesionales, donde se compilan los derechos y obligaciones que asisten a este tipo de vinculación profesional. Se ha dicho que es posible la constitución de sociedades, civiles o comerciales, que agrupen a profesionales (y exclusivamente a profesionales), para el mejor ejercicio de la actividad profesional.

No obstante la existencia de agrupación, por la misma naturaleza de esta actividad (la profesión liberal), se genera una obligación *intuitus personae*, esto es, la responsabilidad personal y directa del profesional actuante, con múltiples elementos: lo que se refiere a la preparación o pericia profesional, el criterio profesional, la responsabilidad, así como lo que se refiere a la fundamental obligación del secreto profesional. Todas éstas son características de la personal e indelegable función del profesional, en su ámbito de desempeño, ya que el profesional es alguien a quien se elige por "su industria, arte o cualidades personales" (art. 626 CC).

Si bien, a lo largo del tiempo en nuestro país se ha ido avanzando en la materia (como consecuencia lógica de una sociedad que requiere mejores servicios y especialización), son de destacar ciertos aportes, como ser:

-Las nuevas normas de la Inspección General de Justicia, con fecha de publicación en el Boletín Oficial, 25/8/2005. La misma consagra a las sociedades de medios o instrumentales, definiéndolas como "aquellas que tengan por objeto organizar el desarrollo de la actividad profesional prestada personalmente por los mismos y/o por terceros también profesionales".

No se hace distinción del tipo adoptado, por lo que incluye a las asociaciones.

- Las opiniones vertidas en fallos, en donde se ha tratado la cuestión y se han expuesto las distintas interpretaciones de lo que el legislador ha pretendido en cada caso en particular.

- Las consultas efectuadas por los concejos profesionales a los organismos fiscales.

- La doctrina que, cada vez en mayo medida trata estos temas.

-Las opiniones de los Concejos profesionales, que tratan de echar luz a cuestiones que sus miembros presentan.

- Las experiencias particulares de profesionales asociados y sus relaciones con el fisco.

Sobre este último aspecto, se ha mencionado un caso particular, de una Sociedad de Hecho de profesionales.

De esta experiencia y luego del estudio efectuado de la temática, pareciera acertada y prudente la constitución de Sociedades de Hecho para aquellos profesionales que quieran trabajar en conjunto.

Los motivos fundamentales son:

-Facilidad de constitución, no requiere de un contrato escrito, (aunque puede hacerse con validez entre las partes), no se inscribe en la Inspección de Personas Jurídicas, no tiene obligación de llevar libros (rúbrica), etc.

-En cuanto al Impuesto a las Ganancias, siempre que no se complemente con una explotación comercial, se generarán ganancias de la cuarta categoría, imputables por el criterio de lo percibido, que permiten el cómputo de las deducciones personales y la utilización de la escala progresiva del art. 90°.

-En el impuesto a los Ingresos Brutos, aún es motivo de debate, ya que la interpretación del vocablo "empresa" no está definido con claridad y, lamentablemente, en muchos casos el fisco hace prevalecer su ambición recaudatoria por sobre la realidad económica de cada situación en particular.

-El hecho de que figuren el nombre de todos los profesionales en su razón social, (facturación) importa que no se ha despersonalizado la relación entre los prestadores y los usuarios de tales servicios profesionales. Es decir quien demanda la prestación de servicio profesional está contratando con los profesionales que conforman esta sociedad de hecho, y no con un tercero.

Es por ello que la Sociedad de Hecho parece ser un punto intermedio entre el desempeño de la actividad profesional en forma individual y una sociedad más compleja, tipificadas por la ley 19550. Este tipo de sociedad irregular aporta una solución para el trabajo en conjunto sin llegar a despersonalizar la relación entre el prestador y prestatario de los servicios profesionales.

BIBLIOGRAFIA

- (1) Anaya, Jaime, "La sociedad de profesionales", ED 123-272
- (2) Farina, Juan M., "Agrupaciones entre abogados para el ejercicio profesional", LA LEY, 1997-B, 1014
- (3) Nissen y Cultraro, XVI Congreso Nacional De Derecho Registral Ponencia-Sociedades De Medios Y De Profesionales.
- (4) Bello Knoll, Susy Inés, "Abogados & Contadores S.A.", La Ley Actualidad, 6 de julio de 1999 en comentario al caso Price Waterhouse Jurídico Fiscal S.A. Resol. IGJ 90/99.
- (5) Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo: "Impuesto a las ganancias" - 2000 - pág. 40 y ss.
- (6) Cid, Aurelio: "Rentas derivadas del ejercicio de profesiones realizado bajo la forma de sociedad civil o de hecho" - Revista Impuestos - T. LI-A - pág. 649
- (7) "El concepto de empresa: una contribución para definirlo" - DF - T. XXXII - pág. 865
- (8) OKLANDER, Juan: Actividad profesional en forma de empresa y en forma plural. Su tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos: La información T. LVIII pág. 1093
- (9) Enrique G. BULIT GOÑI "Los profesionales y el impuesto sobre los ingresos brutos" (revista "La Información", tomo XLVII, pág. 945).
- (10) BIO, David Gregorio: "Definición del concepto de empresa en los impuestos a las ganancias y sobre los capitales": LI tomo XLIII pág. 56.

Otras Publicaciones consultadas:

- Diez, Humberto Pedro- Las prestaciones profesionales en el ámbito tributario. - 1a ed. - La Plata: EDULP, 2013. - E-Book.
- Dr. Atchabahian, Adolfo Las Profesiones Liberales Y El Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos En La Ciudad Autónoma De Buenos Aires- Revista Impuestos - LA LEY (Publicado en: IMP 2009-18 (setiembre), 1412)
- Luis Omar Fernández, Ejercicio Profesional Desarrollado En Forma De Empresa y El Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos- Errepar Practica y Actualidad Tributaria n* 305.
- Impuesto a las Ganancias- Enrique Reig- Novena Edición. Buenos Aires- Ed. Macchi. 1997.
- Impuesto al Valor Agregado. Explicado y Comentado- Coordinado por José Imirizaldu- 4º Edición. Buenos Aires-Ed. Errepar, 2011.
- Ganancias de 3ª- Unipersonales- Sociedades de Hecho- Claudia M. Cerchiara - 10ª Edición. Buenos Aires. Ed. Errepar, 2011.
- Curso De Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario-Héctor B. Villegas- 7º Edición- Buenos Aires-Ed. De Palma,1992.
- Finanzas Públicas y Derecho Tributario-Dino Jarach- Ed. Cangallo, 1993

Leyes, resoluciones y artículos

- Código Civil
- Código de Comercio
- Ley 19550, de Sociedades Comerciales
- Ley 20628 y mods., de Impuesto a las Ganancias y D.R.
- Ley 23340 y mods., de Impuesto al Valor Agregado y D.R.
- Ley 11683 y mods., de Procedimiento Fiscal y D.R.
- Código Tributario y Ley Impositiva Anual 2001 de la Provincia de Córdoba.
- Ley N° 24.241 - Sistema Integrado De Jubilaciones Y Pensiones - Trabajadores Autónomos
- Decreto N° 433/94
- Decreto N° 1262/1994
- Ley 20.488, de Ejercicio Profesional Para Graduados En Ciencias Económicas.
- Resolución N° 125/03, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.
- Ley 20.266, Régimen Legal De Martilleros Y Corredores.
- Ley 25.028 Régimen Legal De Martilleros Y Corredores-Reformas - Confirmación.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, 30/11/2010, "Inspección General de Justicia c/ Ghiano, Re y Asociados S.A.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14/5/1991, "Reig Vázquez Ger y Asoc. c. Municipalidad de Buenos Aires".
- Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 4/3/2009, "Sapoznikow, Jacobo David c/GCBA".
- Cámara Nacional en lo Comercial, Sala C, 01/09/2011, "I.G.J. c. Moulinmer S.A. s. organismos externos"
- Tribunal Fiscal de la Nación Sala A el 11/7/86, "FARA, Luis Ernesto s/recurso de apelación-impuesto sobre los capitales"
- Reglamento Interno- Profesionales Bioquímicos de la Provincia de Córdoba
- Resolución General N° 1575/2003- Facturación
- Resolución General AFIP 830/2000- Régimen de Retención
- Resolución General AFIP 10/1997- Inscripción
- Resolución General AFIP 2109/2006- Domicilio Fiscal y Domicilio Fiscal electrónico.
- Resolución General AFIP 2337/2007- Inscripción de Sociedades.
- Resolución Normativa N° 1/2001- Dirección Gral. De Rentas de Córdoba.

Otros

- Dictamen N° 36/2004-DIRECCION DE ASESORIA TECNICA.
- Dictamen N° 10/08 (DI ALIR)
- 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

-Publicaciones on line de Consejos de Profesionales en Ciencias Económicas
Ciudad de Buenos Aires y Córdoba.

Internet Web-site <http://www.afip.gov.ar/>

Internet Web-site <http://aaef.org.ar/>

Internet Web-site <http://www.arba.gov.ar>

Internet Web-site <http://www.ca.gov.ar>

Internet Web-site <http://infoleg.mecon.ar/>

Internet Web-site <http://www.csjn.gov.ar/>