



Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV

1878/2008

CORTI CALVO ABOGADOS SC c/ EN-AFIP DGI-RESOL 257/07  
(RP) s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

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

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

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

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

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

Por último reguló los honorarios –en conjunto- de los Dres. Arístides Horacio María Corti y Rubén Amilcar Calvo, en la suma de \$18.000 y de la perito contadora publica en la suma de \$6.000.

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

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

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

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

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

III.- Que, la cuestión a dilucidar en la presente causa se centra en determinar si por la labor desarrollada por “Corti y Calvo Abogados S.C” como estudio jurídico, es correcto que sus rentas sean atribuidas a la cuarta categoría del impuesto a las ganancias (trabajo personal), como sostiene el actor, y no a la tercera categoría (ingresos obtenidos por las empresas) como considera el Fisco. Cabe agregar al respecto que cuestiones similares fueron resueltas por esta Sala *in re*: “Pistrelli Díaz y Asociados c/ EN – AFIP DGI- Resol208/06 s/ Dirección General Impositiva”, expediente 9716/2007 del 25/8/10; “Paracha



Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV

Jorge Daniel (TF 29255-I) c/ DGI”, expediente 24759/2011 del 29/11/11, entre otros

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

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

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

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

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

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

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

Asimismo, el art. 68 del decreto reglamentario, que trata las ganancias de la tercera categoría, dispone en su último párrafo que *“quedan excluidos de las disposiciones de este artículo, las*



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV

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

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

VII.- Que, por su parte, la Sala I del Fuero – en un caso similar al de autos- ha sostenido que *“el modo en que el actor organizó su actividad profesional y hasta la forma en que la “presenta” en sociedad muestra que aparece como una empresa”* y continúa *“...que el capital del actor y el personal que ocupa para efectuar prestaciones profesionales, constituye un medio necesario para cumplirlas y en modo alguno puede ser calificado como una inversión que produzca renta, dado que quien lo emplea, esta ejerciendo una profesión liberal. De esta manera, se considere o no la actividad del actor como empresa, lo cierto es que por los mismos argumentos expresados por el Tribunal Fiscal, y aquí ampliados, no basta que la actividad concreta tome forma de empresa –insisto- u organización de medio personal según el a quo, para calificar en la especie al actor contribuyente de la tercera categoría.”* Asimismo sostiene que *“será de cuarta categoría la actividad desarrollada, aún en forma de empresa, por profesionales como el actor, que sólo lleven a cabo el cumplimiento de su incumbencia, en este caso universitaria, sin abarcar otra actividad de tipo comercial complementaria , aún cuando los beneficios que perciben pudieren rotularse como lucro”* (conf. Sala I, “Ramos Jaime Francisco Alfredo (TF 18457-I) c/ DGI”, sentencia del 6 de junio de 2006)

Asimismo, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia el 4 de diciembre de 2009 en la causa “Paracha, Jorge Daniel s/ apelación” entendió que cuando el Fisco interpreta calificar la actividad del actor –contador y agente de propiedad industrial- como empresa, a los efectos de que sus rentas deban tributar por la tercera categoría, esta violentando el texto

de las normas que regulan el gravamen. Asimismo, considera que resulta intrascendente la consideración de hechos tales como el número de personal con título habilitante que actúen en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en su equipamiento, el volumen de las operaciones facturadas, la existencia de facturas y documentación a nombre de la sociedad exclusivamente o la verificación de un riesgo económico en razón de la inversión realizada. Sentencia confirmada por esta Sala el 29/11/11 en autos “Paracha, Jorge Daniel (TF 29255-I) c/ DGI”. Ver también esta Sala *in re*: “Otamendi, Jorge c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 11/3/2014.-

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

IX.- Que, en atención a lo establecido en los artículos 6º, 7º, 9º, 19, 37 y 38 y concordantes de la ley 21.839 y ponderando la naturaleza jurídica del juicio, el monto, la importancia de la cuestión y entidad de las labores desarrolladas, *SE CONFIRMAN* los honorarios regulados a los doctores Arístides Horacio Corti y Rubén Amilcar Calvo, en representación de la parte actora y por su actuación en la Alzada *SE REGULAN* los honorarios en la suma de pesos cinco mil cuatrocientos (\$5.400), en conjunto.

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



Poder Judicial de la Nación  
**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV**

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

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

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

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

**Rogelio W. Vincenti**

**Jorge Eduardo Morán**

**Marcelo D. Duffy**