IMPUESTO A LAS GANANCIAS

IMPUTACIÓN DE RENTAS

Honorarios profesionales. Cuarta categoría. Complementación con explotación comercial

JURISPRUDENCIA VINCULADA

Ramos Jaime Francisco. TFN Sala D del 7/2/2003.

Ramos Jaime Francisco. CNACAF Sala I del 6/6/2006.

TEXTO DE LA SENTENCIA

En Buenos Aires, a los 4 días del mes de diciembre de 2009, se reúnen los miembros que integran la Sala B de este Tribunal Fiscal de la Nación, doctores Agustín Torres (Vocal de la Cuarta Nominación), Carlos A. Porta (Vocal de la Quinta Nominación) y Juan Pedro Castro (Vocal de la Sexta Nominación) a fin de resolver el expediente 29.255-1, caratulado "Paracha, Jorge Daniel s/apelación". El doctor Castro, dijo:

I. Que a fojas 116/145 vuelta se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 19/1/2007 de la AFIP-DGI, División Revisión y Recursos I, Dirección Regional Microcentro, mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2002 y 2003 de la que resultó un saldo de impuesto a ingresar de \$ 34.145,60, con más intereses resarcitorios por \$ 50.022,89 y sanción de multa de \$ 47.321,06 con sustento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998).

Que, el contribuyente reviste el carácter de una persona física integrante de la Sociedad Civil que opera bajo la razón social de G. Breuer Sociedad Civil con un 5% de participación para el ejercicio fiscal 2002 y un 5,11% de participación para el ejercicio fiscal 2003. Declara como actividad la prestación de "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en sociedades excepto las anónimas", cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Que, en primer lugar, resulta preciso señalar que el presente caso reconoce su origen en una fiscalización efectuada por inspectores del Organismo Recaudador, de la que surgió que el responsable imputó sus ingresos, provenientes de su participación en la Sociedad Civil G. Breuer, dentro de la cuarta categoría, siendo que de la fiscalización realizada a la sociedad se concluyó que no encuadraba dentro de las previsiones del artículo 79 inciso f) de la ley del gravamen, atento a que se trata de una empresa cuya actividad es desarrollada conforme con una unidad económica independiente de la individualidad del profesional que la dirige.

Que, relata que es contador y agente de la propiedad industrial. En tal carácter, se desempeña en la sociedad civil G. Breuer, la que tiene por objeto la prestación de servicios profesionales tendientes a la obtención de patentes de invención, diseños y modelos industriales, marcas de fábrica y de comercio y demás derechos de propiedad intelectual, como así también brindar asesoramiento y asistencia jurídica y demás servicios relacionados con las incumbencias profesionales de la abogacía. Señala en tal sentido que en plena correlación con el carácter eminentemente civil que le corresponde al ejercicio de profesiones liberales, los profesionales que constituyeron G. Breuer adoptaron la forma de sociedad civil (arts. 1648 a 1788 del CC), para de tal manera obtener utilidades apreciables en dinero y dividirlas entre sí, para lo cual asumieron todos ellos la obligación de aportar las sumas necesarias para dotar a la sociedad de un capital,

y su actividad profesional. Todos los socios, explica, tienen el doble carácter de socios industriales y socios capitalistas.

Que, continúa exponiendo que para concretar su actividad, la Sociedad Civil G. Breuer emplea un número de personas, que colaboran con los socios en el desempeño de su actividad profesional, y asimismo en la administración de la propia sociedad.

Que, entrando en los fundamentos de su apelación, destaca que la normativa aplicable en la materia (arts. 2, 49, 79 de la LIG, y 8 y 68 de la Reglamentación) tiene un sentido unívoco en el sentido de que las sociedades civiles dedicadas a la actividad profesional son generadoras de rentas de cuarta categoría, salvo que complementen su actividad profesional con una explotación comercial.

Que, sostiene que no es la sociedad la que brinda los servicios, sino que son los profesionales. Explica que la prestación de servicios profesionales de abogados, contadores, y agentes de la propiedad industrial jamás podría ser brindado por una "empresa", un ente distinto de los propios profesionales que la integran.

Que, asimismo, señala que de las normas que regulan el ejercicio de la profesión de los agentes de la propiedad industrial, surge claramente que solamente ellos en forma personal están facultados para realizar los trámites necesarios para la obtención de patentes de invención, diseños y modelos industriales, marcas de fábrica y de comercio y demás derechos de propiedad industrial ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI) como así también patrocinar en los procedimientos de oposición de solicitudes, no pudiendo delegar esta tarea en una persona jurídica.

Que, entiende que afirmar que "explotación comercial" equivale a "empresa" es equivocado, y que allí donde hay "empresa" hay "explotación comercial" aunque la actividad sea exclusivamente civil es desatinado. Expresa que bajo el orden jurídico que rige en la República Argentina las actividades son comerciales cuando se encuentran reguladas por el derecho comercial y civiles cuando permanecen reguladas en el derecho civil, donde se encuentran las actividades de tipo profesional. Sostiene que en tanto la normativa aplicable (ley y decreto) se refiere a las sociedades, empresas y explotaciones unipersonales y, luego de mencionar a las que desarrollan actividad profesional [actividades del inc. f) del art. 79], distingue según que ellas complementen o no complementen esa actividad con una explotación comercial, es jurídicamente imposible sostener que existe identidad entre "empresa" y "explotación comercial". Manifiesta que al no haber demostrado el Fisco ninguna explotación comercial que complemente la actividad que realiza, se debe concluir que el criterio de pretender encuadrar las rentas que obtiene por el ejercicio de la actividad profesional en la tercera categoría es equivocado.

Que, se agravia del argumento fiscal de encuadrar sus rentas como de tercera categoría con el fundamento en el gran volumen de operaciones realizadas, en la dimensión de la estructura organizativa, en la inversión de bienes de uso y en los empleados que trabajan para G. Breuer Sociedad Civil y G. Breuer - Abogados en relación de dependencia. Entiende que el tamaño de la estructura que tienen las sociedades civiles en nada cambia la categorización de las rentas que obtiene; la que está dada en función del requerimiento de sus clientes y de la forma de organizarse.

Que, relata que con fecha 10 de mayo de 1983 la sociedad mandó una nota a la DGI mediante la cual se solicitaba autorización para declarar los resultados impositivos de la sociedad según el método de lo devengado, contestándose la misma el 24 de junio de dicho año haciéndose mención a que los ingresos de la misma eran de cuarta categoría, por lo que mal se puede sostener lo contrario.

Que, indica que la comparación con el impuesto a los ingresos brutos es errónea, por cuanto en el tributo objeto de apelación no alcanza con que exista organización empresarial, sino que la misma debe inexorablemente estar complementada con una explotación comercial para que entonces la renta califique como de tercera categoría.

Que, cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura, así como distintos pronunciamientos de la AFIP y de otras instituciones especializadas.

Que, en cuanto a la sanción aplicada, solicita se revoque la misma atento a que no se encuentran configurados ni el elemento objetivo como tampoco el subjetivo. En subsidio, invoca la aplicación de error excusable de derecho, impugna la base imponible de la multa entendiendo que el Fisco Nacional debió aplicar la teoría de las correcciones simétricas establecida en el artículo 81 y solicita la aplicación del ajuste por inflación.

Que, finalmente impugna la liquidación de intereses y sostiene que ellos solamente corresponden en los casos donde haya habido culpa del deudor.

Que, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II. Que, a fojas 171/196 se presenta el Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto, negando los hechos alegados y solicitando la confirmación del ajuste efectuado.

Que, señala que del análisis de la fiscalización de la Sociedad Civil G. Breuer, no surgió elemento alguno que llevara al Organismo a considerar que la misma obtuviera ganancias eventuales, y por ende, no sujetas al impuesto a las ganancias. Entiende que la sociedad, en virtud de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 49 de la ley, debía considerar dentro del ámbito del impuesto todas las rentas obtenidas en los períodos fiscales cuestionados.

Que, considera que no resulta correcto el proceder de la firma citada, como consecuencia del análisis del último párrafo del artículo 68 del decreto reglamentario de la ley de ganancias, en cuanto a la consideración de las ganancias que la misma obtuviera como encuadradas dentro de la cuarta categoría. Sostiene que el citado dispositivo solo se limita a establecer qué elementos deben considerar los sujetos allí mencionados a los efectos de determinar el resultado impositivo para la tercera categoría, sin afirmar en ningún momento que si no se dan los parámetros considerados en el mismo las rentas serían encuadradas en la cuarta categoría.

Que, aclara que las rentas incluidas en la cuarta categoría, según lo establecido por el artículo 79 de la ley del gravamen, provienen de actividades desarrolladas por personas físicas y de índole netamente personal, en contraposición con lo establecido en el artículo 49 de la ley.

Que, agrega que la actividad desarrollada por la sociedad civil no solo es el desempeño profesional de los socios en forma liberal, sino que por el contrario se encuentra configurada de manera tal que funciona como una estructura correctamente organizada por universitarios en el desarrollo de su profesión, disponiendo para su explotación de un capital y/o aporte de mano de obra, generando un riesgo económico en razón de la inversión realizada.

Que, destaca que uno de los elementos más importantes a tener en cuenta a los fines de determinar si se está frente a una explotación comercial de esta naturaleza, es la existencia de trabajo remunerado de personas que posean título habilitante de igual jerarquía que los socios que componen el sujeto tributario, situación que puede corroborarse en el presente caso.

Que, resalta, asimismo, que los ingresos que obtiene la sociedad civil no provienen únicamente de la prestación de servicios profesionales efectuada por los socios, sino además de intereses en otras sociedades e inversiones en títulos públicos.

Que, entiende que no existe paralelo con el caso "Ramos, Jaime", en tanto en dicho precedente se trataba de un bioquímico que explotaba una empresa unipersonal con escaso número de personas a cargo y cierto material para el ejercicio de las tareas de laboratorio, mientras que en el presente se trata de una sociedad civil integrada por profesionales en carácter de socios así como personal a cargo, una importante cantidad de bienes muebles e inmuebles entre otras características distintivas.

Que, concluye, entonces, que la contribuyente efectuó una incorrecta apreciación de la normativa vigente aplicable al tema en cuestión al intentar encuadrar como ganancias de cuarta categoría aquellos ingresos provenientes de una sociedad civil, por lo que debió incluirlos dentro de la tercera categoría.

Que, finalmente, en relación a la aplicación de las teorías de las correcciones simétricas, señala que el cambio en la apreciación sobre el hecho imponible no ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso. Sostiene que son de aplicación los intereses resarcitorios de marras y solicita se confirme la multa apelada. En subsidio, contesta los agravios referidos a la aplicación del ajuste por inflación.

Que, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III. Que, a foja 236 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba informativa ofrecida.

Que, a fojas 267/271 de autos obra el alegato de la parte actora, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 272/273.

Que, a fojas 276 pasan los autos a sentencia.

IV. Que, a continuación, debe este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

Que, en este sentido, corresponde comenzar por analizar el ajuste principal traído a debate; en virtud del cual el Fisco Nacional entendió que las rentas que percibe el actor por el desempeño de su actividad no pueden ser encuadradas dentro de la cuarta categoría (trabajo personal), sino que corresponde atribuirles a la tercera categoría (ingresos obtenidos por sujetos empresa).

Que, en síntesis, el Organismo Recaudador sostiene que cuando la explotación comercial a la que alude la ley "se desarrolla como complemento de actividades profesionales o de oficios ejercidos en forma personal o mediante un ente societario, transforma a la persona o la sociedad en 'sujeto-empresa', con cambio de la definición de ganancia gravada para ella" (fs. 19 de la R. Adm.). En este sentido entiende el Fisco Nacional que "la forma en que las sociedades explotan el objeto que motivó su constitución, no permite concluir que los ingresos por ellas obtenidos en el desempeño de sus actividades puedan ser encuadrados en la cuarta categoría..." (sic fs. 19 de la R. Adm.), explicando que "la actividad desarrollada por G. Breuer Sociedad Civil no solo es el desempeño profesional de los socios en forma liberal, sino que por el contrario se encuentra configurada de manera tal que funciona como una estructura correctamente organizada por universitarios en el desarrollo de su profesión, disponiendo para su explotación de un capital y/o aporte de mano de obra, generando un riesgo económico en razón de la inversión realizada" (sic fs. 20 de la R. Adm.). Concluye en este orden que "la renta así obtenida no deviene de la actividad que supone el ejercicio profesional en sí mismo, sino que aquella se transforma en otra de naturaleza empresarial o comercial donde el beneficio lo genera la estructura proporcionada por la organización y la labor intelectual de los recursos humanos utilizados en ese proceso económico" (sic fs. 28 de la R. Adm.), por lo que las actividades desarrolladas "no encuadran dentro de las previsiones del artículo 79 inciso f) de la ley del gravamen, dado que existe una empresa cuya actividad es desarrollada conforme con una unidad económica independiente de la individualidad del profesional que la dirige" (sic fs. 29 R. Adm.).

V. Que, a efectos de lograr una mayor claridad expositiva, resulta atinado recordar las normas esenciales aplicables a la especie.

Que, el artículo 2 de la ley del impuesto a las ganancias enuncia que "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas; ... 2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos j) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será desaplicación lo dispuesto en el apartado anterior". Por su parte, el artículo 8 del decreto reglamentario de la ley del gravamen aclara que "...Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, mencionadas en el apartado 2) del artículo citado, son las incluidas en los incisos b) y c) del artículo 49 de

la ley y en su último párrafo, en tanto no proceda a su respecto la exclusión que contempla el artículo 68, último párrafo, de este reglamento".

Que, el artículo 79 de la ley del gravamen establece que "Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: ... f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios...".

Que, por su parte, el artículo 49 dispone que "Constituyen ganancias de la tercera categoría b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en este. ... 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".

Que, por último, el artículo 68 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, en relación a la determinación del resultado impositivo de las ganancias de la tercera categoría, determina que quedan excluidos de tales disposiciones 'las sociedades y empresas o explotaciones a que se refiere el párrafo precedente que desarrollen las actividades indicadas en los incisos j) y g) del artículo 79 de la ley, en tanto no la complementen con una explotación comercial".

VI. Que, del análisis de las citadas disposiciones, huelga concluir que el Fisco Nacional ensaya una interpretación que prescinde de la letra y el espíritu de la ley.

Que, a diferencia de otros preceptos legales [véase por caso el D. 2033/2003 que reglamenta al art. 135, inc. 8) del CF de la CABA], la ley del impuesto a las ganancias no define con exactitud el concepto de "empresa" ni brinda pautas precisas al efecto.

Que, el Fisco Nacional ha esbozado una primera definición a través de la circular 1080 (BO: 11/9/1979), aunque referida al impuesto sobre los capitales y en alusión al concepto de empresa unipersonal. Allí se sostuvo en lo principal 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". Sin perjuicio de ello, la doctrina y la jurisprudencia han ahondado en el tema, resultando propicio en esta oportunidad reproducir el comentario de Guillermo C. Balzarotti en el sentido de que empresa es "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" ("El concepto de empresa: una contribución para definirlo"; Derecho Fiscal T.XXXII; pág. 868). En otro ámbito, se ha explicado que si bien la tarea de buscar una definición de "empresa" es dificultosa, "existe en cambio consenso sobre una noción básica de empresa, entendida como la organización de los factores de producción (capital, mano de obra, materias primas, tecnología y 'know how'), todos puestos a funcionar por el empresario, uno o varios, quien asume el riesgo económico para obtener una ganancia del producto o servicio fruto de su actividad. A su vez se ha definido al empresario como aquel que ejercita profesionalmente una actividad económica organizada a los fines de la producción e intercambio de bienes y servicios" (Horacio Roitman, Ley de Sociedades Comerciales, Comentada y Anotada, T. 1, La Ley, año 2006, pág. 5).

VII. Que, en este entendimiento, cabe preguntarse si resulta suficiente calificar a la actividad de la recurrente como empresa o a ella misma como empresario, a efectos de que sus rentas deban tributar por la tercera categoría. Pareciera que este es el silogismo utilizado por el Fisco Nacional.

Que, sin embargo, dicho interrogante no puede resolverse en modo afirmativo, so pena de violentar el claro texto de las normas que regulan el gravamen en cuestión. Adviértase que como principio general la ley categoriza a las ganancias provenientes del ejercicio de profesiones liberales (tal es el caso) dentro de la cuarta categoría [art. 79 inc. b), LIG]. Por su parte, cuando dicha actividad se complementa con una explotación, comercial, los ingresos que genere serán de tercera categoría (art. 49 in fine), principio que se consagra ya en el artículo 2 de la ley y que se reafirma por su parte en el artículo 68 del decreto

reglamentario, aclarándose expresamente que el desarrollo de tal ocupación podrá asumir la forma de sociedades y empresas o explotaciones.

Es decir que extrapolando dichas disposiciones al sub judice podemos afirmar que: a) la actividad llevada a cabo por la recurrente será de cuarta categoría; b) independientemente de que para llevar a cabo tal cometido estemos en presencia de una empresa; y c) siempre y cuando la misma no se complemente con una explotación comercial.

Que, en este orden de ideas, resulta intrascendente la consideración de hechos tales como el número de personal con título profesional habilitante que actúen en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en 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. Asimismo, resulta desatinado e insensato elaborar hipótesis absolutas a partir de dichos datos. Cabe destacar que "los nuevos hechos de la realidad empresarial conmueven ... la noción de empresa como elemento sustantivo, lo que obliga a ir conformando un concepto más integrador y pasible de receptor la fenomenología cambiante de los hechos económicos" (cfr. Alberto Víctor Verón, *Sociedades Comerciales, Ley 19550 Comentada, Anotada y Concordada*, T. 1, Astrea, 2a. ed. actualizada y ampliada, pág. 4).

VIII. Que, de tal manera, el legislador ha previsto sabiamente que para encuadrar las ganancias provenientes del ejercicio de profesiones liberales dentro de la tercera categoría, es necesario constatar la existencia de un complemento de tipo comercial al lado de la actividad netamente profesional. Ahora bien, ¿qué se entiende por complemento? Y ¿qué significado cabe otorgarle a la expresión "explotación comercial"?

Que, en este punto, es necesario recurrir al significado común de las palabras, explicando el Diccionario de la Real Academia Española (vigésima segunda edición) que "complemento", en la acepción que resulta aquí relevante, puede definirse como aquella "cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta". Por su parte, la tarea de encontrar un significado del término "explotación comercial" no luce tan sencilla, pero resulta claro que dicho concepto no puede ser sinónimo de "empresa", distinción que surge a todas luces del artículo 68 del decreto reglamentario anteriormente citado y explicado. Dicha conclusión es compartida por reconocida doctrina, pudiéndose consultar al respecto las obras de Alfredo Lamagrande (*Ley del Impuesto a las Ganancias Comentada, La Ley, 2009, 2a. ed. actualizada y ampliada*), Aurelio Cid, quien ha esbozado su criterio en reiteradas oportunidades (véase entre otros "Las sociedades de profesionales frente al Impuesto a las Ganancias", DTE, T. XXV, pág. 535, junio 2004; "Las ganancias obtenidas por las sociedades de profesionales son de cuarta categoría", *Práctica Profesional, 2006-29, 8-Lexco Fiscal 2006*), Luis Ornar Fernández (*Impuesto a las Ganancias. Teoría - Técnica - Práctica, La Ley, 1a. ed., 2005, pág. 500*).

Que, tal parece ser, asimismo, la tesis expuesta por el doctor Coviello al pronunciarse en la causa "Ramos, Jaime Francisco" el 6/6/2006, donde sostuvo en relación a las rentas que percibía un bioquímico, que "se considere o no la actividad del actor como 'empresa', lo cierto es que ... no basta que la actividad concreta tome forma de empresa ... para calificar en la especie al actor contribuyente de la tercera categoría. ... Una interpretación coherente de la materia aquí tratada lleva a considerar que, por vía de principio, no es comerciante el profesional universitario que organiza como empresa su actividad, para el mejor desempeño de esta. Obsérvese, en este sentido, que sus ganancias están dadas, por lo general, por los 'honorarios' que regulan las leyes de los respectivos colegios profesionales; y, en todo caso, el 'riesgo' no está dado por el giro del tráfico comercial o el intercambio de mercaderías, o la adquisición de insumos para producir otros bienes para su venta, sino por el hecho de poder percibirlos o no de sus clientes. ... será de la cuarta categoría la actividad desarrollada, aun en forma de empresa, por profesionales como el actor, que solo lleven a cabo el cumplimiento de su incumbencia, en este caso universitaria, sin abarcar otra actividad de tipo comercial complementaria, aun cuando los beneficios que perciben pudieren rotularse como lucro".

Que, en este sentido, la propia ley del impuesto a las ganancias ejemplifica en el artículo 49 último párrafo respecto de lo que debe entenderse por "explotación comercial", mencionando "(Sanatorios, etc.)". Un sanatorio está atendido por médicos, los cuales ejercen su actividad profesional, pero asimismo, el sanatorio ofrece, vende y explota otra actividad, la cual se denomina hotelería: cuartos, camas, comida, etc. Estos son servicios no médicos, son simplemente servicios y bienes que generan rentas y que no forman parte de leyes regulatorias de profesiones liberales ni están sujetos a matrícula ni a tribunales de disciplina. Esto es una "explotación comercial" (véase al respecto las conclusiones a las que arriba el Informe 01/2004 emitido por la Comisión de Estudios Tributarios del CPCE de la CABA).

Que, distinto es en principio el caso de un estudio de profesionales, ya que por lo general la actividad que va a llevar a cabo será la relacionada con su labor profesional. Esa actividad podrá ser prestada mediante una estructura empresaria desarrollada para optimizar el rendimiento del servicio. En forma complementaria podrá ejercerse una explotación comercial, con las consecuencias que el legislador apareja a la verificación de tal circunstancia. Pero se trata ciertamente de una actividad distinta a la principal, cual es la prestación de servicios profesionales.

IX. Que, sin embargo, no se ha demostrado en autos que la recurrente hiciera actividades comerciales complementarias de su profesión (ni siquiera se ha intentado tal cometido). Por el contrario, el Fisco Nacional se esfuerza en demostrar que la sociedad de la que forma parte el contribuyente de marras es una empresa, olvidando o desconociendo que no es este el dato relevante a efectos de encuadrar las rentas del profesional en la tercera categoría. Es que el Organismo parece confundir la idea de "empresa" con la de "explotación comercial", apartándose de la letra de la ley del gravamen y omitiendo en su análisis que, en la realidad de los hechos, el ejercicio de las profesiones liberales puede asumir la forma de una empresa, sin cambio en la definición de la ganancia gravada.

X. Que, para determinar la validez de una interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra (Fallos: 304:1820; 314:1849), a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos (Fallos: 313:1149; 327:769). Asimismo, sus palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, partiendo de la base de que no son superfluas sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos (Fallos: 200:175, 304:1820). Es que cuando la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente por los jueces con prescindencia de tesis que podrán ser objeto de consideración por el Congreso pero que son ajenas a la misión de aquellos magistrados (Fallos: 234:82).

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

XI. Que, tratándose el contribuyente Jorge Daniel Paracha de un contador y Agente de la Propiedad Industrial desde el 10 de octubre de 1991, encontrándose vigente su matrícula al menos hasta el 7/3/2008 (vide fs. 249), y no encontrándose acreditado en autos la existencia de los presupuestos que exige la normativa para que las rentas se encuadren en la tercera categoría, corresponde revocar el acto apelado, con costas.

Que, atento a la forma en que se resuelve no corresponde entrar a considerar los restantes ajustes traídos a discusión. El doctor Torres, dijo:

Que comparte el relato de la causa, la apreciación de los hechos y conclusiones de preopinante, por lo que vota en su mismo sentido. El doctor Porta, dijo:

Que adhiere al voto del doctor Castro.

Que, en virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar el acto apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

DR. AGUSTÍN TORRES
Vocal

DR. CARLOS A. PORTA
Vocal

DR. JUAN PEDRO
CASTRO
Vocal

FUENTE: ERREPAR