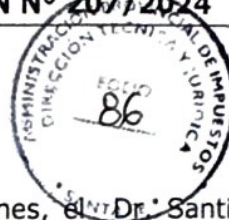




DICTAMEN N° 207/2024



SEÑORA DIRECTORA:

En las presentes actuaciones, el **Dr. Santiago Rossi**, abogado, en carácter de apoderado¹ de los Sres. Martín Eduardo Alejandro Vergara; Gustavo Alejandro Latini y Sebastian Magni, a fs. 53/58 interponen en tiempo y forma², recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° 279-6/20 de la Administración Regional Rosario, cuya copia obra a fs. 40, que procediera a denegar la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a **"VERGARA, LATINI Y MAGNI - AGRUPACIÓN PROFESIONAL DE ABOGADOS"**, inscripta en Cuenta N° 021-677910-1 - CUIT N° 30-71615883-3, con domicilio en calle San Martín N° 862, Piso 5, Dpto. 502 de la Ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe.

Como primera cuestión invocan una supuesta arbitrariedad, al momento de haber solicitado la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al considerarse que ejercen la profesión liberal organizada bajo la forma de empresa.

Aducen que las observaciones efectuadas oportunamente por la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Regional Rosario mediante Informe N° 222/2019 (fs. 28) han perdido vigencia, ya que los miembros de la agrupación, habiendo suscripto el Acta N° 11, modificaron las cláusulas 6, 7 y 12 del Contrato Constitutivo, atento a ello, solicitan la nulidad de la resolución atacada.

Consideran que existió también arbitrariedad, al presumir el ejercicio de la profesión liberal organizada en forma empresarial sin fundamento legal, ya que la agrupación no configura ninguna de las situaciones que prevé el Art. 176 del Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias).

Cuestionan los dos fundamentos utilizados en la resolución para decidir denegar la exención solicitada, siendo el primero, que la agrupación profesional ejerce control sobre la actividad individual de los profesionales miembros y el segundo, que los ingresos se distribuyen conforme en proporción a los aportes; aduciendo que en realidad ninguna de esas dos condiciones o circunstancias autorizan la presunción del segundo párrafo del precitado artículo del Código Fiscal vigente.

¹Según copia de Poder General Judicial obrante a fs. 59/61.

²Habiendo sido notificado fehacientemente el recurrente en fecha 31/08/2021 (fs. 46), presenta el remedio fiscal en fecha 21/09/2021, es decir dentro de los 15 días establecidos por el digesto fiscal y con la debida reposición fiscal (fs. 53).

Además expresan que la agrupación no ejerce control sobre sus miembros y los ingresos no se distribuyen con el criterio que se sigue de la lógica del aporte de capital, sino que se redistribuye en base a la experiencia, los contactos y trabajo personal de cada uno de los miembros.

Agregan que las dos únicas empleadas de la agrupación no son profesionales del derecho y cumplen tareas administrativas.

Arguyen que existe violación del principio de armonización porque el artículo 174 del Código Fiscal vigente autorizaba a gravar tanto las actividades lucrativas como las que no son, violentando, en su entendimiento, la Ley de Coparticipación Federal en su artículo 9 y diversos artículos de la Constitución Nacional, a saber: artículo 17 - lesión patrimonial -; artículo 16 - tratamiento inequitativo -.

Acompañan prueba documental (fs. 62/80).

Formulan reserva de cuestión federal y local.

Analizadas las presentes actuaciones, esta Dirección General está en condiciones de realizar las siguientes consideraciones:

A la supuesta arbitrariedad por falta de consideración de las cuestiones planteadas, respecto de las **cláusulas del contrato asociativo**, nos parece pertinente, como primera cuestión, traer a colación la noción de **Empresa** que establece el Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.), teniendo plena incidencia en las presentes, a fin de echar luz a los planteos que integran el recurso traído a nuestra consideración:

"Empresa.

ARTÍCULO 176 - *A los fines del impuesto de este Título, se entenderá que existe empresa cuando una persona física o sucesión indivisa, titular en un capital, que a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la producción o cambio o intermediación en el cambio de bienes o locación de obra, bienes o servicios técnicos, científicos o profesionales, u organiza, dirige y solventa con ese fin el trabajo remunerado y especializado de otras personas.*

No obstante, se presumirá el ejercicio de profesión liberal organizada en forma de empresa cuando se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) *Cuando para el ejercicio de la actividad se recurra al concurso de otros profesionales que actúan en relación de dependencia, o a retribución fija, o que su remuneración no se encuentre directamente relacionada con los honorarios que se facturen al destinatario final de los servicios prestados;*
- b) *cuando la forma jurídica adoptada se encuentra regida por la Ley Nro. 19.550 y sus modificaciones;*
- c) *cuando la actividad profesional se desarrolle en forma conjunta o complementaria con una actividad comercial, industrial o de otra índole no profesional;*



d) cuando la prestación de los servicios profesionales se organice en forma tal que, para ello requiera el concurso de aportes de capital cuya significación supere lo que razonablemente proceda para el ejercicio liberal de la profesión. Constituyen capital toda clase de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata;

e) cuando se recurra al trabajo remunerado de otras personas, con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones profesionales, constituyendo una etapa o una parte del proceso de las mismas.

No resulta determinante de una empresa, la utilización del trabajo de personas que ejecuten tareas auxiliares de apoyo en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica del desarrollo del mismo.

No están comprendidos en el concepto de empresa 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 colación de la norma transcripta, y haciendo un análisis de la copia del Acta N° 11 (fs. 62/67), se puede advertir que muchas de sus cláusulas contractuales tienen como fin el **ánimo de desarrollar la profesión liberal de forma mancomunada** siendo ello característico de una agrupación profesional organizada bajo forma de empresa. En este punto, nos parece pertinente transcribir las cláusulas mas importantes en este sentido, a saber:

De la Cláusula 6. **Obligaciones de los miembros:**

6.1 "Ejercer la profesión de abogado como principal medio de vida y sostén económico".

6.2 "Ejercer la profesión de abogado preferentemente en el ámbito de la agrupación..."

6.5 "Contribuir con los gastos operativos de la agrupación, sea mediante el uso prioritario de los ingresos facturados en común, o efectuando los aportes que resulten necesario en proporción a sus ingresos".

De la Cláusula 7. **Facturación común de honorarios** y fondo de común operativo:

7.1 "...los miembros emitirán la facturación de sus honorarios a los clientes u obligados al pago a través de la denominación de la agrupación, utilizando una misma Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT)..."

7.2 "Los ingresos derivados de la facturación de honorarios profesionales serán destinados, en primer lugar, a constituir un fondo común..."

De la Cláusula 12. **Administración – Registración:**



12.1 "Los miembros de la agrupación elegirán de entre ellos, un administrador responsable de confeccionar los estados de situación y llevar los libros habilitados y realizar trámites administrativos comunes..."

12.4 "El ejercicio cierra el día 31 de diciembre de cada año. A esa fecha se elaborarán los estados de situación conforme a las normas contables vigentes..."

12.6 "La agrupación deberá reunirse al menos una vez por mes, para considerar el acta de distribución de la cláusula 8.2.6, y anualmente, para la aprobación de los estados contables de situación".

Es de importancia tener presente lo dispuesto por el **artículo 174** del Código Fiscal (t.o. 2014 y modif.) que reza:

Actividades, actos u operaciones comprendidas.

ARTÍCULO 174 - Por el **ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe** 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 del dominio público y privado, etc.), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Título. (El subrayado me pertenece)

Por lo tanto, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanza a las actividades de carácter oneroso sean lucrativas o no; ergo, no interesa si la agrupación -como insisten los profesionales- persigue o no fines de lucro; no pudiéndose soslayar que **detenta "personalidad fiscal"** para atribuirle la realización de hechos imponible directamente **como sujeto tributario**.

Es de importancia traer a colación el criterio sustentado por el Organismo ante consultas similares al caso de marras, formuladas por los recurrentes en los **Informes N° 012/1992 y N° 315/1992**:

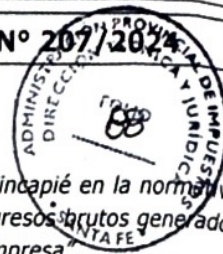
Informe 012/1992 DGJT:

"En lo atinente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de destacar que la Sociedad de Hecho específicamente manifiesta por intermedio de uno de sus integrantes que no se encuentra dentro de los supuestos del artículo 118 y además en una presentación realizada en fecha 7-01-92 también por uno de sus integrantes amplía los términos vertidos oportunamente y aclara que la Sociedad es fundamentalmente constituida para la distribución de los gastos generados por el ejercicio de la Abogacía, que individualmente sería más gravosa afrontar por cada integrante.

"Habida cuenta lo expuesto, interpreto que no estaría alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siempre que se den las condiciones vertidas y además fundamentalmente que la facturación y percepción de los Honorarios, sea realizada en forma individual y directa por cada uno de los integrantes como así el ejercicio de la profesión."

Informe 315/1992 DGJT:

"Si la percepción y facturación de honorarios se efectúa en nombre de la Sociedad de Hecho "Vergara y Asociados", estamos en presencia de "empresa" en los términos del artículo 119 del Código Fiscal (t.o. 1990) y por tanto la sociedad debe tributar por el desarrollo de la actividad profesional el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.



"Para mayor abundamiento cabe también hacer hincapié en la normativa del Código Fiscal en cuanto declara exentos del pago del impuesto, los ingresos brutos generados por el ejercicio de profesiones liberales "no organizadas bajo la forma de empresa".

"Por lo tanto, si la percepción y facturación de honorarios se efectúa a nombre de la sociedad de hecho "Vergara y Asociados", estamos en presencia de "empresa" en los términos del artículo 119 del Código Fiscal (t.o. 1990)".

"Por el contrario, si la sociedad se ha constituido fundamentalmente para la distribución de los gastos generados –en el caso analizado para el ejercicio de la abogacía– no estaría alcanzada con el tributo, siempre que la facturación y percepción de los honorarios sea realizada en forma individual y directa por cada uno de los integrantes como así el ejercicio de la profesión".

Por lo tanto y yendo al caso que nos ocupa, si los ingresos de la agrupación estuvieran constituidos, exclusivamente por la contribución que hacen los abogados miembros de la misma para cubrir los gastos comunes, tales ingresos no estarían alcanzados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en consonancia con el criterio sostenido en los interpretativos precedentemente referenciados.

Como se puede observar, **los honorarios no son facturados individualmente por cada profesional**, sino a nombre de la agrupación profesional de abogados, utilizando una Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), por lo que no se dan las condiciones exigidas en los interpretativos mencionados para que proceda la exención.

Dicha situación no varía, aún cuando se consigne en las facturas, acompañadas a fs. 68/77, el o los nombres de los abogados que efectuaron la tramitación de la o las causas, ya que las **facturas son emitidas por "Vergara, Latini y Magni – Agrupación Profesional"**. La identidad de los miembros consignados no modifica la realidad económica de la agrupación profesional emisora.

Es pertinente traer a colación lo dicho por **Fiscalía de Estado** recientemente, en su **Dictamen N° 0026/2023**, cuando trató el caso de una sociedad de hecho integrada por médicos, inscripta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como "Servicio de atención médica ambulatoria" la cual se consideraba exenta del tributo en los términos del artículo 160, inciso I) del Código Fiscal (t.o. 1997)³.

Al respecto, el máximo Órgano de asesoramiento legal de la Provincia de Santa Fe, efectuó las siguientes consideraciones, que nos parece pertinente resaltar:

"Sobre la base de esos datos y teniendo en cuenta el artículo 124 del Código Fiscal, se concluyó que existía una organización de medios productivos con fines lucrativos en beneficio de los profesionales integrantes de la sociedad, resultando razonable considerar que el ejercicio de la profesión liberal estaba organizada, en este caso, bajo la forma de empresa".

"En su Dictamen N° 260/2018...la Dirección General Técnica y Jurídica del ente recaudador precisó el encuadre en el inciso a) del artículo 124 del digesto tributario, en la parte que presumía la existencia de empresa cuando para el ejercicio de la actividad...se recurriese al concurso de profesionales respecto de los cuales su remuneración no se encontraba directamente relacionada con los honorarios facturados al destinatario final de los servicios prestados".

"También se tuvieron en cuenta las copias de facturas de venta emitidas por la sociedad, conteniendo el logotipo de "Nutrición Asistida Servicios Nutricionales de Dres. Tabacco, O. - Costaguta, A. - Galan, M. - Gutierrez, M. G...."

Es dable destacar que Fiscalía de Estado, respecto de la noción de **"empresa"**, tiene dicho que el significado emerge del propio Código Fiscal, aplicado a la esfera tributaria, en su artículo 176, no teniendo en las presentes, relevancia, el concepto dado por la legislación civil y comercial, atento a la autonomía del derecho tributario.

Debemos destacar que es consolidado el criterio seguido por Fiscalía de Estado en materia de exenciones, según el cual, **la interpretación debe ser de carácter restrictiva** (Dictámenes N° 1438/2014, 217/2016 y 240 y 463/2018, entre otros).

Además, es dable señalar que la **Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1** ha expresado que dicho criterio restrictivo supone no prescindir *"de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan"* (CCA1, A. y S., T. 66, p. 237, "Cocineros Argentinos SA c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo" de fecha 24/07/2020, entre otros).

Yendo al agravio de la supuesta violación de la **Ley de Coparticipación Federal N° 23.548**, señalamos, esta no es tal. Recordamos que dicha norma estableció, oportunamente, un régimen de coparticipación de los impuestos recaudados por la Nación, verificándose además una restricción para la creación de impuestos análogos a los coparticipados, bajo pena de que la jurisdicción que no acate la normativa, será



excluida de la coparticipación, situación, que a la fecha, no se ha presentado en nuestra jurisdicción con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Respecto a la **"lesión patrimonial"** consideramos que no es correcta dicha argumentación, atento a que el pago del tributo de marras, en nada afecta la regulación de los honorarios en las causas tramitadas por los recurrentes ante los estrados judiciales; ni tampoco se daría el supuesto **"tratamiento inequitativo"** de los miembros de la agrupación con otros letrados matriculados, pudiendo cada uno de ellos ejercer plenamente la profesión liberal, sin ningún impedimento alguno.

Por lo tanto, **"Vergara, Latini y Magni - Agrupación profesional de abogados"** factura los honorarios mediante su propia CUIT y los honorarios son distribuidos a cada profesional miembro - artículo 8° del Contrato- previo descuento de los "gastos comunes", conforme a lo acordado; ergo, estamos en presencia de una "empresa" en los términos del Código Fiscal y, por ende, **alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, conforme a lo previsto en el **inciso g) del artículo 177** del Código Fiscal (t.o. 2014 y sus modificatorias).

Respecto de la **prueba documental ofrecida**, se advierte que esta no resulta contundente a efectos de revertir el criterio antes expuesto.

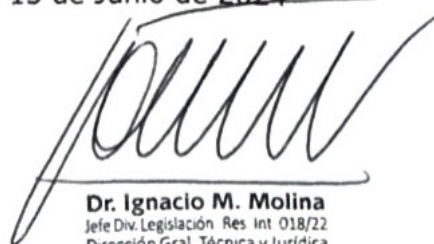
Por último, en cuanto a la **reserva** que hace el recurrente para acudir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación - en los términos del artículo 14 de la Ley N° 48 -, y ante el más Alto Tribunal Provincial, si bien es un derecho que le asiste a este, es una discusión que debe darse en otro ámbito, puntualmente en la faz del Poder Judicial, dado el carácter eminentemente administrativo de la presente etapa recursiva.

Por lo tanto y sobre la base de todo lo precedentemente explicitado y coincidiendo con las conclusiones vertidas por las áreas preopinantes, corresponde **no hacer lugar al recurso incoado**.

Con lo informado a su consideración se elevan las presentes actuaciones.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 13 de Junio de 2024

Im.




Dr. Ignacio M. Molina
Jefe Div. Legislación Res. Int. 018/22
Dirección Gral. Técnica y Jurídica
Administración Pcial. de Impuestos

SEÑORA ADMINISTRADORA PROVINCIAL:

Con el dictamen que antecede, cuyos términos se comparten, se elevan las presentes actuaciones a su consideración.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 13 de Junio de 2024.



Dra. Ma. Lucila Aranda
Directora de Asesoría Legal Res. Int. 018/22
Dirección Gral. Técnica y Jurídica
Administración Pcial. de Impuestos



Dra. Lil G. López Cortés
Directora de Asesoría Legal Res. Int. 018/22
Dirección Gral. Técnica y Jurídica
Administración Pcial. de Impuestos

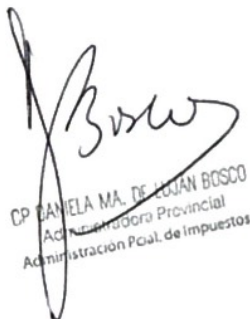




Ref.: Expte. N° 13302-0986595-1
VERGARA LATINI Y MAGNI
S/ EXENCIÓN II.BB.

ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE IMPUESTOS,

Compartiendo los términos del Dictamen
N° 207/2024 de la Dirección General Técnica y Jurídica, cúrsense las
presentes actuaciones a la Dirección Secretaria General a los fines de
elaborar el proyecto de resolución individual correspondiente.


CP DANIELA M.A. DE LUJAN BOSCO
Administradora Provincial
Administración Pcial. de Impuestos