

# Periódico Económico Tributario

DIRECTORA HONORARIA: SUSANA CAMILA NAVARRINE

DIRECTOR: ADOLFO ATCHABAHIAN

COORDINADOR: ALEJANDRO N. LÓPEZ

AÑO XXII Nº 548

BUENOS AIRES, ARGENTINA - MARTES 14 DE OCTUBRE DE 2014

RNPI Nº 5074181-ISSN 0327-6120

## Reflexiones doctrinarias a propósito del fallo "Paracha" del Alto Tribunal

### El ejercicio de profesiones liberales a la luz del fallo "Paracha"

Luis Omar Fernández

#### I. Introducción

El tratamiento tributario de las ganancias de los profesionales, claramente establecido en la ley del impuesto a las ganancias desde sus orígenes, había sufrido en los últimos tiempos diversos avatares originados en interpretaciones fiscales y judiciales que, el fallo en la causa "Paracha, Jorge Daniel c/D.G.I. s/recurso", pronunciado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha demostrado eran erróneas, y "...no constituían una derivación razonada del derecho vigente".

El fallo de marras se refiere al caso en que dichas actividades consistentes en el ejercicio de profesiones liberales por universitarios, se desarrollen por medio de una sociedad no incluida en el art. 69 de la ley del impuesto. Sin embargo, algunos de sus argumentos se pueden aplicar también a los profesionales que, sin constituir sociedad, operen mediante una organización que pueda caracterizarse como empresa unipersonal.

Es evidente que este fallo del Alto Tribunal pone las cosas en su lugar, al retomar la tradicional doctrina sobre el tema que —como hemos de explicarlo seguidamente— no ha podido ser alterada por las alambicadas teorías que intentó el fisco, con vistas a cambiar el sentido de lo que la ley dice con claridad.

Desde antiguo la interpretación doctrinaria de la normativa aplicable ha sido uniforme. Así, Marcos Rabinovich (1) —hace ya casi 60 años— menciona los comentarios oficiales brindados por el Ministerio de Hacienda (2) sobre el entonces art. 49 y su último párrafo, de la ley del impuesto a los réditos, era análogo al vigente en la ley de impuesto a las ganancias.

Ese comentario alude a los casos en que, "además de la prestación de un servicio, existe simultáneamente una explotación comercial", y entonces se afirma: "La razón por la cual se ha resuelto que todos los beneficios del tipo indicado son de tercera categoría, radica en que en tales casos existe una verdadera empresa, con organización, capitales, personal, etc. y no una simple prestación de servicios profesionales u oficio".

Por intermedio de esas expresiones, queda claro que en el criterio del Poder Ejecutivo de esa época no existió la intención vislumbrada en diversos pronunciamientos actuales del fisco (3), en los cuales se pretende caracterizar como *empresa* al mero ejercicio profesional que, sin estar acompañado con *explotación comercial*, se ejerce mediante una sociedad civil o de hecho prestataria de tales servicios.

Es sabido que los antecedentes son siempre valederos en el análisis y, en el caso, es útil mencionar los motivos que tuvo en vista el Poder Ejecutivo para proponer la redacción de aquel último párrafo del art. 49 —en cuanto hace referencia a "la actividad profesional, oficio, prestación de servicios u ocupación lucrativa"—, y afirmar: "No es posible delimitar la retribución asignable a la actividad personal —renta de cuarta categoría—, pues es indudable que en la forma en que se realiza, constituye con las demás actividades comerciales integrantes de la explotación un solo negocio", y da como ejemplo el actualmente existente en el texto de la norma, el relativo a "sanatorios, etc." (4).

Estos claros conceptos fueron subvertidos por la interpretación fiscal, por cuanto el legislador, para circunscribir claramente el alcance de la norma, dio como ejemplo el concepto de

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2

### Sociedad civil de hecho entre profesionales e impuesto a las ganancias

Cristian Fernando Scoponi

#### I. El eje práctico utilitario de la discusión

La sociedad civil entre quienes ejercen profesiones liberales —al igual que las sociedades de hecho, de análogo tratamiento— ha suscitado controversias para determinar si la renta obtenida debe ser reputada como de tercera o de cuarta categoría en la ley de impuesto a las ganancias (LIG).

Importa destacar, para no incurrir en error de interpretación, que las sociedades de hecho no son contribuyentes de tal impuesto —a diferencia de lo que ocurre con el IVA—, sino que lo son quienes la integran como socios. El art. 50 de la LIG dispone: "El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inc. b) del art. 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares". Ello implica que una vez establecido el resultado impositivo de la sociedad de hecho (1), la ganancia neta sujeta a impuesto debe ser incorporada, en la medida de su participación en la sociedad, por cada socio en sus propias declaraciones (2).

En cuanto a la calificación de la renta, el sentido utilitario de la discusión encuentra su más importante razón de ser en las previsiones del art. 18 LIG, en tanto prevé que en la cuarta categoría las rentas se imputan sobre la base de lo percibido (*rentas ganadas*), mientras en la tercera categoría se lo hace sobre la base de lo devengado (se imputan al período fiscal con independencia de su percepción) (3).

El sistema de imputación en la cuarta categoría, según lo percibido, no debe verse

como un beneficio irracional concedido a los sujetos de esa categoría: tal ventaja financiera luce claramente lógica porque "los ingresos de estos contribuyentes son el fruto de su trabajo personal y tienen un carácter retributivo o remunerativo de los servicios que prestan. Por lo tanto, se trate de profesionales que actúan a título unipersonal, o como socios de sociedades civiles o de hecho, necesitan realizar periódicamente —por lo regular mensualmente— retiros para atender su subsistencia y la de su familia. Si tuviesen que declarar sus ingresos por lo devengado deberían incrementar las disponibilidades para hacer frente al pago del impuesto a las ganancias, anticipado sobre el monto devengado de la facturación pendiente de cobro" (4).

Provee razonabilidad a esa distinción la exigencia constitucional sobre capacidad contributiva legitimante de la detracción coactiva de riqueza, fundada en un impuesto (5).

#### II. El esquema normativo aplicable

Deviene indispensable recortar las normas implicadas en este análisis.

**Art. 2° LIG** — "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 art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el art. 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incs. f) y g) del art. 79

CONTINÚA EN LA PÁGINA 3

#### DOCTRINAS

Reflexiones doctrinarias a propósito del fallo "Paracha" del Alto Tribunal

El ejercicio de profesiones liberales a la luz del fallo "Paracha"  
Luis Omar Fernández ..... 1

Sociedad civil de hecho entre profesionales e impuesto a las ganancias

Cristian Fernando Scoponi ..... 1

Argentina-Brasil: ¿multinationales brasileñas en peligro de extinción? (Tercera parte)

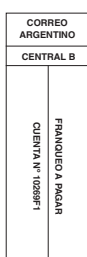
Natalia Soledad Suárez ..... 4

RESEÑA JURISPRUDENCIAL ..... 11

#### PANORAMA ECONÓMICO

El futuro del transporte: unir con flechas para lograr un desarrollo deseable

Santiago H. Antognolli ..... 12



explotación comercial que complemente la referida actividad profesional” (considerando 11, *in fine*).

## V. Conclusiones

A lo largo del tiempo, el fisco construyó un andamiaje conceptual, basado sobre interpretaciones erróneas del texto legal, como para permitirle sostener que las actividades profesionales que presentaran ciertos requi-

sitos constituían una empresa, y que, por ello, deberían estar encuadradas en la tercera categoría. Más aún: pretendió determinar sus rentas por la teoría del balance.

La tesis fiscal recibió en la jurisprudencia tanto apoyos como rechazos; se trató de una cuestión sobre la cual, a la fecha del fallo del 2 de septiembre de 2014, no había demasiadas certezas sobre su solución. No obstante ello, parecía haber una tendencia jurisprudencial,

a partir del fallo en el antes citado caso de “Ramos, Jaime Francisco Alfredo”, en el sentido de considerar que el concepto de *empresa* no era aplicable a las sociedades con ejercicio de profesiones liberales por parte de sus integrantes.

La Procuración General intentó utilizar otro argumento, que ha sido desechado por el Alto Tribunal, por lo cual no existen ahora dudas de que el ejercicio profesional, reali-

zado mediante sociedades —que no sean de capital—, sólo podrá encuadrarse en la tercera categoría cuando se complemente con una *explotación comercial* y, aun en estos casos, se deberá emplear la teoría de las fuentes para la liquidación del tributo.

El Alto Tribunal puso coto a las teorías de la *empresa* y de la *sociedad*. En cambio, felizmente, ubicó las cosas en el lugar donde siempre debieron estar. ■

CRISTIAN FERNANDO SCOPONI

VIENE DE TAPA

y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior”.

**Art. 49 LIG** — “Constituyen ganancias de la tercera categoría: a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el art. 69. b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste (...) Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría”.

**Art. 79 LIG** — “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 fideicomisario”.

El reglamento de la LIG, art. 8°, segundo párrafo, dispone: “Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, mencionadas en el apartado 2) del artículo citado, son las incluidas en los incs. b) y c) del art. 49 de la ley y en su último párrafo, en tanto no proceda a su respecto la exclusión que contempla el art. 68, último párrafo, de este reglamento”. Ese art. 68 regula la determinación del resultado impositivo para ganancias de la tercera categoría, y la primera parte de su último párrafo prevé: “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 incs. f) y g) del art. 79 de la ley, en tanto no la complementen con una explotación comercial”.

A ello cabe agregar —como dato normativo importante, que explica en parte el origen de las divergencias interpretativas—, la modificación de la LIG, por ley 21.481, al eliminar del art. 48, inc. b (actual art. 49, inc. b), LIG el texto que indicaba: “No están comprendidas en esta categoría las ganancias derivadas de sociedades dedicadas a las actividades indicadas en los inc. e) y f) del art. 78 —actuales incs. f) y g) del art. 79 LIG—, siempre que las mismas no se complementen con una explotación comercial. Tales ganancias se declararán en la cuarta categoría, sin perjuicio de que para su determinación se apliquen las disposiciones que rigen la presente categoría”.

## III. La posición del fisco

Ante esta situación, el fisco sostuvo que la eliminación operada por ley 21.481, implicó incluir las rentas de las sociedades civiles o de hecho de profesionales en la tercera categoría; tomó como rasgo esencial el funcionamiento empresarial de estos entes —al asimilarlos sin más al concepto de *explotación comercial*—, al margen de que se complemente con otra explotación comercial, y que sólo se encuadran en la cuarta categoría las rentas provenientes de actividades de índole netamente personal. Es decir, por el hecho de poseer cierta organización, se los califica como sujetos empresa (6) y por tanto inmersos en la tercera categoría.

Así lo refleja el dictamen 49, del 18 de julio de 2003, según el cual: “A los efectos de determinar si la actividad ejercida por el profesional es o no complementada por una actividad o explotación comercial, se deberán evaluar las particulares circunstancias presentes en cada caso, valoración que resulta competencia exclusiva del juez administrativo interviniente. En ese orden de ideas y a título de colaboración, se considera que el mencionado funcionario podrá tomar como pautas relevantes a tener en cuenta para arribar a una decisión, las siguientes: a) utilización de servicios prestados por otros profesionales; b) significatividad del capital invertido en la explotación; y c) existencia de riesgo empresarial”.

En la misma línea se sitúa el dictamen 36, del 2 de junio de 2004, al decir: “Un elemento que se estima determinante de la explotación comercial es la existencia del trabajo remunerado de personas que poseen título habilitante de igual jerarquía que los socios que componen el sujeto tributario que se analiza. Funda esa apreciación en que de esa manera los socios no están ejerciendo su profesión de manera personal, sino a través del esfuerzo intelectual de otros profesionales que por el nivel académico adquirido dejan de ser meros auxiliares para suplantar a los aludidos socios en el desempeño de la labor profesional, por lo 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 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. Finalmente, y a modo de síntesis, considera que en esos casos el ejercicio profesional de los sujetos asociados se limita a la supervisión, coordinación y manejo productivo

del trabajo de otros profesionales, apreciándose así con claridad la característica de explotación comercial que predomina en los hechos”.

## IV. El caso “Paracha”

Debido a la resistencia de los contribuyentes ante el criterio adoptado por el fisco, se han generado valiosos precedentes judiciales, que se inclinan por rechazar el criterio fiscal y encuadran las ganancias en estudio en la cuarta categoría: es el caso de Jorge Daniel Paracha, quien se desempeñaba como contador y agente de la propiedad industrial en la Sociedad Civil “G. Breuer”, de la que era integrante. Es objeto del ente colectivo 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.

El contribuyente imputó sus ingresos en la cuarta categoría, pero el organismo recaudador, sobre la base de una fiscalización, descalificó este criterio por entender que la sociedad civil se “desarrollaba conforme con una unidad económica independiente de la individualidad del profesional que la dirige” y que sólo encuadran en la cuarta categoría “las actividades desarrolladas por personas físicas y de índole netamente personal”. En consecuencia, determinó de oficio la obligación tributaria por impuesto a las ganancias, con intereses y multa (7). Además, el fisco agregó: “La actividad desarrollada por la sociedad civil no sólo es el desempeño profesional de los socios en forma liberal, sino que por el contrario se encuentra configurada de manera tal que funciona como una estructura correctamente organizada por universitarios en el desarrollo de su profesión, disponiendo para su explotación de un capital y/o aporte de mano de obra, generando un riesgo económico en razón de la inversión realizada, siendo 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”.

La sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, el 4 de diciembre de 2009, revocó esa determinación; sostuvo que el fisco “ensaya una

interpretación que prescinde de la letra y el espíritu de la ley”, para luego afirmar: “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 e) siempre y cuando la misma no se complemente con una explotación comercial (...) resultando 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”. La sentencia añadió: “Una interpretación coherente de la materia aquí tratada lleva a considerar que, por vía de principio, no es comerciante el profesional universitario que organiza como empresa su actividad, para el mejor desempeño de ésta” (8).

A su turno la sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, el 29 de noviembre de 2011, confirma la decisión del Tribunal Fiscal; se remite a lo sostenido por el propio tribunal, en la causa “Pistrelli Díaz y Asociados”, del 25 de agosto de 2010, donde indicó: “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” (9).

El fisco Interpuso recurso extraordinario; por ser éste denegado, dio lugar a la queja que motivó el pronunciamiento del Alto Tribunal.

Cabe destacar que el dictamen la Procuración General de la Nación, del 18 de diciembre de 2013, propuso revocar la sentencia de la Cámara, al considerar que “las rentas en cuestión provienen de una sociedad civil comprendida en el citado inc. b del art. 49 y, por ello, están alcanzadas por la tercera categoría. En efecto, los ingresos obtenidos por el señor Paracha, en carácter de socio de “G. Breux Sociedad Civil”, no son una contraprestación directa por el desarrollo de manera personal de su actividad profesional. Por el contrario, derivan de su participación en una

CONTIÚA EN LA PÁGINA 4

## NOTAS

### Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Si la sociedad de hecho no confecciona balance comercial (de acuerdo con el Título II, Capítulo III, del Código de Comercio), además de reputarse su ejercicio impositivo coincidente con el año fiscal (año calendario), el socio de mayor participación, o de CUIT menor —la nota externa 3/2001 aclara que se refiere al número de ocho dígitos—, es quien debe presentar la declaración jurada de dicha sociedad, junto con su declaración jurada personal, y cada uno de los demás socios debe incorporar el resultado que le corresponda según su participación, en su declaración jurada personal. (CERCHIA-RA, Claudia M.; “Ganancias de 3° - Unipersonales - Sociedades de hecho”, novena edición, Errepar, Buenos Aires, 2010, pág. 116.

(2) Ello también alcanza a los quebrantos de la sociedad de hecho, salvo que resulten de la enajenación de acciones o cuotas y participaciones sociales, los cuales deben ser compensados por la propia sociedad (art. 50, segundo párrafo, LIG).

(3) Sobre otras diferencias, ver KAPLAN, Hugo E.; “La categorización de la renta en las sociedades profesionales”, en Doctrina Tributaria: tomo, XXXI, marzo de 2010.

(4) CID, Aurelio, “Las sociedades de profesionales frente al impuesto a las ganancias”, en Doctrina Tributaria, tomo XXV, junio de 2004.

(5) Vide jurisprudencia del Alto Tribunal en “Navarro Viola de Herrera” (Fallos: 312-2467).

(6) La conceptualización de los sujetos empresa en

la circular 1080 (D.G.I.), al definir la empresa unipersonal, puntualiza: “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.” El dictamen 7/80 (D.A.T. y J.) hace referencia a la circular arriba mencionada y concluye que no resulta imprescindible la existencia de personal en relación de dependencia para la configuración de una empresa unipersonal. 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 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”.

(7) En particular el ajuste provino por considerar improcedentes las exenciones en concepto de diferencias de cambio, en tanto esa exención no alcanza a los sujetos comprendidos en el art. 49, incs. a, b y c de la LIG.

(8) Con cita del voto del doctor. Coviello (CNApelCA-Fed., sala I) al pronunciarse en la causa “Ramos, Jaime Francisco”, del 6 de junio de 2006, que confirmara la sentencia del 7 de febrero de 2003 dictada la sala D del Tribunal Fiscal de la Nación.

## VIENE DE PÁGINA 3

sociedad, lo que en los términos del art. 49 de la ley 20.628 determina la categoría de la renta. Es más, esos ingresos no provienen —o al menos, no provienen solamente— del ejercicio de una actividad profesional, sino de la organización de un conjunto de factores productivos —entre ellos, el trabajo de otros profesionales que se desempeñan en relación de dependencia—, que dirige el actor junto con los restantes socios. Ello refleja que la fuente de las ganancias es una conjunción del capital y el trabajo, lo que es propio de la tercera categoría prevista por la ley 20.628”.

Llegado el asunto a conocimiento del Alto Tribunal, éste decide por mayoría, el 2 de septiembre de 2014 —pues la doctora High-ton de Nolasco, en disidencia, se remite al dictamen de la Procuración General de la Nación—, confirmar el fallo de la Cámara.

A nuestro juicio, son de la mayor importancia los siguientes fundamentos:

## NOTAS

(9) Con igual fundamento se decidió la causa “Corti y Calvo Abogados” del 20 de mayo de 2014, de la misma sala.

a) Considerando 7°: “Como con acierto lo entendieron las sentencias de las anteriores instancias, no basta que la actividad profesional desarrollada en los referidos entes tome forma de empresa, para calificar las rentas como de tercera categoría, sino que para ello se requiere que tal actividad se complemente con una explotación comercial distinta de aquella”.

b) Considerando 8°: “Si el art. 49 in fine de la ley del tributo prescribe que “Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el art. 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría”, no puede entenderse que esa norma haya pretendido disponer la inclusión en la tercera categoría de las rentas provenientes del ejercicio de actividades profesionales desarrolladas a través de una organización empresarial, pues, en ese caso, le hubiese bastado al legislador, simplemente, omitir su mención, en tanto que resultan atribuibles a la tercera categoría

los resultados derivados de “empresas unipersonales ubicadas en [el país]” (art. 49, inc. b) y “las demás ganancias no incluidas en otras categorías” (art. 49, inc. e)”.

c) Considerando 9°: “La organización como empresa no tiene incidencia decisiva respecto del encuadramiento impositivo de las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales. En efecto, en materia de interpretación de disposiciones legales no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, razón por la cual las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto”.

d) Considerando 10: “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”.

## V. Conclusión

Coincidimos plenamente con la interpretación dada en las decisiones del Tribunal Fiscal, de la Cámara y del Alto Tribunal, acerca del encuadre normativo atribuible a las rentas de las sociedades civiles o de hecho entre profesionales y su inclusión en la cuarta categoría. Creemos que nada resta por agregar, pues no existe modo razonable y lógico de asimilar el concepto de explotación comercial a organización empresarial, por ser claro que son supuestos absolutamente distintos: el primero pone el acento en la sustancia, mientras el segundo lo hace en el aspecto estructural del negocio.

Ya habíamos adelantado nuestra preocupación (10), frente al citado dictamen de la Procuración, que ratificaba como acertada la interpretación del fisco sobre la normativa aplicable. Bienvenido entonces este fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que viene a poner fin a años de discusión sobre el tema y, lo que es más importante, permite dotar de certeza y previsibilidad al contribuyente en su relación con la administración tributaria, que, seguramente, habrá de adaptar su criterio a lo decidido. ■

(10) Ver nuestro capítulo “Impuesto a las Ganancias” en la obra colectiva Sociedades irregulares y de hecho, Dirigida por ORQUERA, Juan Pablo y Coordinada por

TOZZINI, Gabriela; Ira. Edición, Ed. Legis, Buenos Aires, 2014.

# Argentina-Brasil: ¿multinacionales brasileñas en peligro de extinción? (Tercera parte)

## III. Compatibilidad del art. 7, párrafo 1, del CDI Argentina-Brasil con el art 74 de la medida provisoria 2.158-35/01 (1)

### III.a. Jerarquía normativa de los CDI's suscritos por Argentina y Brasil ante sus sistemas jurídicos internos

El art. 31 de la Constitución nacional (en adelante, CN) establece: “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación”. Así está consagrada la supremacía de la CN y de los tratados internacionales por sobre leyes, reglamentos, actos administrativos y sentencias de los poderes constituidos que ella prevé, en lo referido a las autoridades de la Nación.

El art. 75, inc. 22, primer párrafo, de la CN estipula: “Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes (2)”. La misma jerarquía otorga la CN a un grupo de tratados internacionales sobre derechos humanos. Tras la reforma constitucional de 1994, en el ordenamiento jurídico positivo argentino se diferencian los tratados internacionales con rango constitucional sobre derechos humanos y tratados internacionales con jerarquía inferior a la CN, pero por encima de la ley. Entre estos últimos, se ubican los convenios internacionales para evitar la doble tributación. Al determinar la compatibilidad entre una disposición de un CDI con la legislación interna, esta última resultaría inaplicable frente a la norma de un tratado suscripto por el Estado argentino (3).

Integran la pirámide jurídica argentina: en el primer nivel, la CN y los tratados sobre

## Natalia Soledad Suárez

derechos humanos con rango constitucional (art.75. inc. 22, párrafos segundo y tercero); en el segundo nivel, los tratados internacionales sin jerarquía constitucional, entre ellos los CDI's, concordatos y tratados de integración (art. 75, inc. 22, primer párrafo); en el tercer nivel, las leyes sancionadas por el Congreso Nacional (art. 28) —sean de derecho federal o de derecho común— y normas dadas por el Poder Ejecutivo (arts. 76 y 99, inc. 3, párrafos segundo a cuarto); en el cuarto nivel, los decretos reglamentarios del Poder Ejecutivo (art. 99, inc. 2); en el quinto nivel, legislación provincial, ordenanzas de las municipalidades y edictos policiales dictados en cumplimiento de sus funciones (arts. 5, 31, 123 y 129).

Argentina tiene vigentes sólo catorce CDI, de los veintuno que suscribió; tres de éstos han sido denunciados por Argentina (4), y cuatro no están operativos (5). Desde marzo de 2011 los CDI's suscritos por Argentina son objeto de revisión por una comisión evaluadora, creada por resolución conjunta 56/2011 y 80/2011, del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

En el caso de Brasil, el art. 98 del Código Tributario Nacional (CTN) consagra la prevalencia de toda convención internacional —incluye los CDI's, entre otros— sobre cualquier precepto de derecho interno (6).

La estructura formal del CDI Argentina-Brasil sigue, en general, el Convenio Modelo OCDE, pero permite a ambos Estados aplicar sin limitaciones sus respectivas legislaciones internas.

Argentina y Brasil no son miembros de la OCDE; la mayoría de los CDI's celebrados por ambos países siguen el Convenio Modelo OCDE, por lo que los Comentarios a los artículos son de utilidad para interpretar los tratados que siguen dicho modelo e influyen en los convenios bilaterales suscriptos por ambos países. Es rasgo de importancia, en este tipo de convenios, el compromiso recíproco de no gravar a los contribuyentes residentes fiscales del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de su territorio.

Los CDI's crean limitaciones a la ley interna de los Estados contratantes: confieren derechos subjetivos a los contribuyentes residentes fiscales de cada Estado contratante, quienes pueden beneficiarse con tales limitaciones. A los CDI's suscriptos por Argentina y Brasil les son aplicables las reglas de interpretación de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados (7).

### III.b. Análisis del art. 7, párrafo 1, del CDI Argentina-Brasil

Este CDI, suscripto el 17 de mayo de 1980, entró en vigor el 7 de diciembre de 1982 en ambos países, para los ejercicios fiscales

iniciados a partir del 1° de enero de 1983. En Argentina tiene efectos únicamente para el impuesto a las ganancias, y en Brasil, para el impuesto sobre la renta y la contribución social sobre el lucro líquido (8).

De los catorce convenios vigentes en Argentina, sólo el firmado con Australia adopta, íntegramente, en su art. 7, la estructura del Convenio Modelo ONU. Otros cinco convenios siguen la estructura del Convenio Modelo OCDE (Alemania, Brasil, Francia, Italia y Reino Unido). La mayoría de esos tratados combinan disposiciones de ambos modelos: adoptan el de la ONU para el art. 7, párrafo 1, y el de la OCDE para el art. 7, párrafos 3 y 5 (Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Países Bajos, Noruega y Suecia). En el CDI con Bolivia el art. 7 consagra únicamente el criterio de la fuente conforme al Modelo de Convenio del Pacto Andino (9).

El art. 7, párrafo 1 (10), del CDI Argentina-Brasil, dispone: “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa lleve a cabo negocios en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente —sin personalidad jurídica propia— situado en él. Si la empresa lleva a cabo negocios en la forma mencionada, sus beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado pero sólo en la cantidad atribuible a ese establecimiento permanente” (el agregado entre guiones es nuestro).

Es decir, los beneficios empresariales de una sociedad residente fiscal de Argentina, no atribuibles a las actividades ejercidas