

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- I -

A fs. 297/299 de los autos principales (a los que se referirán las siguientes citas), la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo resuelto por el juez de primera instancia (fs. 261/264 vta.), hizo lugar a la presente demanda contenciosa y, en consecuencia, revocó la resolución 208/06 (DE LGCN) de la AFIP-DGI, en cuanto ésta había impugnado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos 2000 a 2002 de Pistrelli, Díaz y Asociados, sociedad civil (PDA, en adelante), por haber empleado en su confección el criterio de imputación de sus ingresos y sus gastos según lo percibido.

Para resolver como lo hizo, tuvo en consideración que la actora es una sociedad civil cuyos integrantes se dedican al ejercicio de la profesión de contadores públicos, prestando servicios de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal exclusivamente, sin desarrollar otra actividad comercial complementaria.

Arguyó que del juego de los arts. 79, inc. f), y 49, inc. b) y su último párrafo, todos de la ley 20.628 (t.o. en 1997 y sus modificaciones, al que se referirán las siguientes citas), surge que la ganancia obtenida por el ejercicio de profesiones liberales u otros oficios ha de tributar dentro de la cuarta categoría, salvo cuando la actividad realizada por los sujetos mencionados en el citado inc. b) del art. 49 se haga conjuntamente con otra de carácter comercial, supuesto fáctico ajeno a la especie, ya que excede el simple reparto de honorarios.

Sostuvo que el art. 68 del decreto reglamentario es conteste con la ley, en tanto excluye de la tercera categoría a las mencionadas actividades profesionales siempre que ellas no se realicen conjuntamente con una explotación comercial.

Por último, destacó que el hecho de considerar a la actora como una empresa no trae aparejado que, por sí, implique el desarrollo de una actividad comercial, tal como infundadamente lo sostuvo el Fisco.

- II -

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 303/318 vta., el cual fué denegado a fs. 340/340 vta., dando origen a esta presentación directa.

Alega que la decisión recurrida no sólo involucra la interpretación de leyes federales, sino que además posee gravedad institucional puesto que paraliza la recaudación tributaria, a la vez que resulta arbitraria por haberse apartado de la letra de las normas vigentes.

Se agravia toda vez que, a su juicio, la actora debió haber aplicado el método de lo devengado y no el de lo percibido, según los arts. 18 y 49, inc. b), de la ley del gravamen. En efecto, aduce que dicha parte, a pesar de ser una sociedad civil y de que presta servicios propios de una profesión liberal, desarrolla una actividad de gran envergadura económica, organizada empresarialmente, asumiendo el riesgo propio del emprendimiento, y que vende sus servicios a una clientela "*impresionante y harto numerosa*".

Destaca que la actora realiza una "*fenomenal gestión de decenas de profesionales*", contando con enormes recursos humanos -empleados tanto profesionales como administrativos- y materiales para llevar adelante una labor que no puede equipararse a la de un profesional liberal que actúa por su cuenta, ya que sus costos fijos son muy elevados.

- III -

A mi modo de ver, el recurso extraordinario deducido resulta formalmente procedente, al haberse cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales (arts. 2º, 49, 79 y cc. de la ley 20.628) y porque la decisión ha sido contraria al derecho que el recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3, ley 48).

- IV -

De manera preliminar, debo destacar que la actora inició esta causa mediante una demanda contenciosa, deducida en los términos del art. 23 de la ley 19.549, tras el dictado de la resolución 136/05 (DV DOGR) que había determinado de oficio los períodos 2000 a 2002 del impuesto en crisis, recurrida en los términos del art. 74 del decreto 1397/79, lo que dio lugar al dictado de la resolución 208/2006 (DE LGCN), agotándose así la vía administrativa (ver fs. 1.268/1.297, fs. 1.308/1.316 vta., y fs. 1.509/1.516 de los cuerpos 7 y 8 de los antecedentes administrativos agregados por cuerda a los autos principales).

Al tratarse la citada resolución 136/05 (DV DOGR) de una determinación de oficio, su revisión debía instarse por alguna de las vías previstas por el art. 76 de la ley de rito fiscal, habiendo optado PDA por impugnar el acto por la vía administrativa -en vez de recurrir

Procuración General de la Nación

al Tribunal Fiscal de la Nación-. Así las cosas, más allá de las consideraciones respecto de la vía recursiva formuladas por la actora en su recurso, y de las realizadas por el Fisco Nacional en su resolución 208/2006 (DE LGCN), tengo para mí que la revisión transitó el mecanismo previsto en el inc. a) de dicho art. 76 de la ley 11.683.


Así las cosas, y a la luz de la doctrina de V.E. sentada en la causa de Fallos: 333:161, el acto que pone fin a dicha vía recursiva respecto de una determinación de oficio no es susceptible de ser impugnado mediante demanda contenciosa, ya que la suerte del tributo en cuestión sólo puede ser cuestionada ante la justicia por medio de la acción de repetición de los arts. 81 y cc. de la citada ley de forma tributaria.

- V -

Por lo aquí expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 303/318 vta., hacer lugar al recurso de queja y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 28 de diciembre de 2011

ES COPIA ESTEBAN RIGHI


ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación

24/08/11