

Nuevo concepto contable y fiscal de la empresa en el Código Unificado

Eduardo M. Favier Dubois¹ y Lucía Spagnolo²

I.- Síntesis

1.- A los efectos contables la ley considera en forma diferenciada a la “actividad económica organizada” respecto de la “empresa”, en una relación de género a especie, distinguiéndola también del “establecimiento” en sentido “vulgar”.

2.- Postulamos como elementos cuantitativos y cualitativos que no se presentan en la mera “actividad económica organizada” y serían propios de la “empresa” permitiendo diferenciarla: a) profesionalidad en su dirección; b) mayor complejidad en su organización; c) permanencia y habitualidad; d) asunción de riesgo; e) utilización de trabajo ajeno, en dependencia o colaboración, para la prestación misma del servicio en grado de conferir neutralidad al factor personal de su titular; e) mayor incidencia del capital en los resultados; f) propósito de lucro por sobre la atención de necesidades; y g) recurrencia habitual al crédito³.

3.- Conforme con el Derecho Contable⁴, si para la contabilidad no hay identificación entre “actividad económica organizada” y “empresa”, tampoco

¹ Libertad 567, piso 9º, CABA, cod. C1012AAK, Tel. 011-43820973, Mail emfavierdubois@favierduboisspagnolo.com

² Libertad 567, piso 9º, CABA, cod C1012AAK, Tel. 011-43820973, Mail: lspagnolo@favierduboisspagnolo.com

³ No se predica que con que haya uno de estos elementos ya habrá necesariamente “empresa” y no simple “actividad económica organizada” pero sí que deben tenerse en cuenta para formular la distinción en cada caso concreto.

⁴ Ver su desarrollo en la obra de FAVIER DUBOIS, E.M.(pater) y FAVIER DUBOIS, E.M. (hijo) “Derecho Societario para la Actuación Profesional”, Errepar, Bs.As., 2015, p. 146 y ss.

debería haberla para el Derecho Tributario, pudiéndose modificar los criterios fiscales que identifican o confunden tales conceptos y trabajarse sobre criterios “cuantitativos” y “cualitativos” de diferenciación en virtud de los cuales actividades que hoy se consideran configurando una “empresa” pasen a ser reputadas meras “actividades económicas organizadas” no configuradoras de hecho imponible, en particular respecto de la exigencia de “trabajo ajeno” para la configuración de “empresa”.

II.- Fundamentos

I.- El concepto “contable” de empresa en el nuevo Código

1.- La normativa legal

Si bien no hay más “comerciantes” existen nuevos sujetos comerciales que son los obligados contables.

La norma básica en la materia es el art. 320 del Código Civil y Comercial de la Nación, el que dispone:

“Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial o de servicios. Cualquiera otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de sus libros, como es establece en esta misma Sección”.

“Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las personas humanas que desarrollan profesionales liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades. También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine la jurisdicción local”.

Este nuevo texto debe complementarse, en primer lugar con otras disposiciones contables del mismo código unificado y, en segundo término, con lo que surge de leyes especiales no derogadas por la nueva legislación.

2.- Los nuevos sujetos obligados contables

De ello resulta que en el nuevo universo normativo resulta que los obligados a llevar contabilidad pueden ser agrupados en cuatro categorías, a saber:

a) Las “personas jurídicas privadas”, donde el fundamento de la exigencia contable debe buscarse, ora en su recurrencia habitual al crédito (sociedades y cooperativas), ora como una forma de rendición calificada de cuentas por la administración de intereses de terceros (los restantes casos).

b) Los “entes contables determinados sin personalidad jurídica” expresamente obligados por ley, como es el caso de las Agrupaciones de Colaboración, Uniones Transitorias y Consorcios de Cooperación. El fundamento de la obligación contable estaría en una calificada rendición de cuentas de los administradores y representantes a los partícipes de estos contratos.

c) Las “personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas”, como son el ejercicio de una actividad económica organizada, la titularidad de una “empresa” y la titularidad de un “establecimiento comercial, industrial o de servicios”. El fundamento debe buscarse en la “recurrencia habitual al crédito” propio de estas actividades.

d) Los “agentes auxiliares del comercio” regidos por normas especiales, como es el caso de martilleros y corredores. El fundamento debe buscarse en su conexión, por intervención o facilitación, con operaciones económicas que interesan a terceros.

3.- Diferencias entre “actividad económica organizada”, “empresa” y “establecimiento”

Desde cierto punto de vista podrían llegar a identificarse la “actividad económica organizada” con la “empresa”, tal como resulta del art. 2082 del Código Civil Italiano de 1942, y conceptuarse al “establecimiento” como el elemento material de esta última: la “hacienda” (art. 2555 del mismo Código).

Sin embargo, en el nuevo Código Civil y Comercial, se trata de elementos diferentes, a pesar de su apariencia⁵.

En efecto, al estar previstas en el art. 320 en forma diferenciada las personas humanas que realizan una “actividad económica organizada”, de las titulares de “una empresa” y de las titulares de un “establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios”, se les está asignando contenidos diferenciados a cada una de esas categorías económicas.

Corroborra tal conclusión la circunstancia que, además, la ley establece una graduación diferente entre “actividad económica organizada” cuando no

⁵ BELLO KNOLL, Susy Ines, “La obligación de llevar contabilidad en el Código Civil y Comercial” en *El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, efectos en materia Societaria y Concursal*, D&D, Bs. As., 2015, p.189.

es ejecutada u organizada en “forma de empresa” de cuando sí lo es, permitiendo que el profesional liberal o el productor agropecuario no tengan obligación de llevar contabilidad en el primer caso (art. 320, segundo párrafo)⁶.

En forma concordante cabe señalar que la ley tampoco identifica a la titularidad de una “empresa” con la titularidad de un “establecimiento”, lo que predica la posibilidad de que exista empresa sin establecimiento, o sea sin un “local” que concentre los bienes y servicios.

Vale decir que la ley computa aquí al establecimiento “físico”, o sea en sentido vulgar y no en sentido jurídico⁷, por lo que puede haber “establecimiento” sin que éste sea necesariamente la “hacienda” de una empresa.

Es por eso que, en el ordenamiento legal, puede haber personas humanas dedicadas a profesiones liberales o dedicadas a actividades agropecuarias (y conexas), que, no obstante tener “actividad económica organizada” y poseer un “local o establecimiento” en sentido vulgar (oficina o campo), no las “ejecuten” ni “organicen” en forma de “empresa” y, por ende, no estén obligadas a llevar contabilidad.

En definitiva, la “actividad económica organizada” sería el género, y tanto la “empresa” como el establecimiento serían dos especies, diversas entre sí.

La “actividad económica organizada”, como género, supone la reiteración de actos bajo una organización que funciona como unidad independiente de su titular, con fines o efectos económicos.

II.- Los nuevos conceptos que resultan del Código Civil y Comercial

La “actividad económica organizada”, como género, supone la reiteración de actos bajo una organización que funciona como unidad independiente de su titular, con fines o efectos económicos.

Por su parte la “empresa” requiere, además de una “organización económica”, otros elementos adicionales para llegar a ser tal.

⁶ Tal diferenciación de efectos legales deja sin sustento la postura que entiendo que los tres conceptos aluden al mismo presupuesto. Ver FRIDMAN, Susana A. y PEREIRA, Mauro N., “Consideraciones críticas sobre el ámbito de aplicación del art. 320 del código civil y comercial de la Nación”, en *Los aspectos empresarios en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación*, Fidas, Bs. As., 2015, p.185.

⁷ ROJO, Angel “El establecimiento mercantil. Concepto. Clases. Elementos”, en *Curso de Derecho Mercantil*, Uría-Menéndez, Civitas, Madrid, 1999, p. 100.

En esta línea pueden mencionarse a la exigencia de “profesionalidad” y de tener como objeto la “producción de bienes y servicios para el mercado”⁸.

También se sostiene que en la “empresa” siempre hay “asunción de riesgo”⁹, lo que no es un requisito o elemento fundamental de la “actividad económica organizada”¹⁰.

Además, corresponde señalar que para los autores, la “empresa” siempre requiere siempre “trabajo ajeno subordinado”¹¹, el que puede no existir en la simple actividad económica organizada y llevada a cabo en forma unipersonal.

Finalmente, otro elemento que se señala para que la actividad económica organizada tenga la relevancia jurídica de una “empresa” es que ésta alcance “cierta complejidad”¹², o sea que una mera actividad económica organizada llega a ser “empresa” cuando elementos que ya posee en forma incipiente se desarrollan o combinan.

En el punto resulta aplicable al tema la tradicional discusión respecto del carácter comercial del “artesano”, que es quien trabaja personalmente, con o sin ayuda de obreros o aprendices bajo su dirección, en la fabricación de objetos que vende o en la refacción de cosas de propiedad de su clientela.

Recordemos que es artesano tanto quien fabrica o elabora (carpintero, herrero, joyero, etc.), como quien realiza reparaciones (mecánico, afilador, electricista, plomero, gasista, service, etc.) en forma ambulatoria o con local propio.

La doctrina controvertía su calidad de comerciante, aplicando para diferenciarlo ora un criterio cuantitativo (según tenga o no capital, colaboradores y volumen de facturación) ora uno cualitativo (según la medida de su trabajo

⁸ FONTANARROSA, Rodolfo, *Derecho Comercial Argentino*, Bs. As., 1997, Zavallia Editor, t. I, p.183.

⁹ Por la existencia de un costo fijo básico, por un incierto volumen de operaciones o negocios, por arriesgar fondos de incierto retorno. Ver BALZAROTTI, Guillermo C.: “El concepto de empresa una contribución para su estudio”, *Derecho Fiscal*, Tomo XXXII, p. 63, nota 8.

¹⁰ BALZAROTTI, Guillermo C., “El concepto de empresa una contribución para su estudio”, *Derecho Fiscal*, Tomo XXXII, p. 865 y ss., donde define a la empresa como “...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”.

¹¹ ARECHA, Waldemar, “La empresa comercial”, Depalma, Bs. As., 1948, ps. 369 y 383; RAIMONDI-ATCHABAHIAN, “El impuesto a las ganancias”, La Ley, Cuarta Edición, p. 48, donde cita también a Luis Omar FERNANDEZ “El concepto de empresa en el ámbito tributario”, La Ley, Bs. As. 2001..

¹² FONTANARROSA, R., op. cit., p. 184.

personal frente al de sus colaboradores), en criterios hoy útiles para diferenciar la “actividad económica organizada” de la “empresa”.

La jurisprudencia, en general, les había negado carácter de comerciantes, entendiendo por nuestra parte que una diferencia relevante entre comerciante y artesano era la falta de capital y de crédito del segundo, lo que se corroboraba con la autorización al fallido de ejercer “tareas artesanales” (art. 104 ley 24.522) a pesar de tener prohibido “ejercer el comercio” por su inhabilitación desde la fecha de la quiebra (art. 238 de la misma ley).

Sentado ello, y en cuanto al “establecimiento”, cabe mencionar que existen dos nociones: una “vulgar” y una “técnica” o “jurídica”¹³.

En la “vulgar”, establecimiento es el mero asiento material de las actividades de su titular (local, oficina, galpón, edificio, etc.)¹⁴.

En la jurídica, se define al establecimiento como el “conjunto de bienes” organizados por el empresario para el ejercicio de su actividad profesional, identificándose con la “hacienda”

Según el art. 1º de la ley 11.867, que en su conjunto alude a la noción “jurídica”, son elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fon-

¹³ ROJO, Angel, “El establecimiento mercantil. Concepto. Clases. Elementos”, en *Curso de Derecho Mercantil*, Uría-Menéndez, Civitas, Madrid, 1999, p. 100.

¹⁴ El art. 2 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se refiere más al sentido “vulgar” (lugar físico de la actividad) que al “jurídico” (hacienda de la empresa) ya que dice: “Son establecimientos estables a los fines de esta ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle, total o parcialmente, su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta. Están incluidos en este inciso, entre otros: - Una sucursal - Una empresa o explotación unipersonal - Una base fija para la prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas de existencia visible. - Una agencia o una representación permanente. - Una sede de dirección o de administración. - Una oficina. - Una fábrica. - Un taller. - Un inmueble rural, aun cuando no se explote. - Una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales. - Una ejecución de obra civil, trabajos de construcción o de montaje. - El uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías por la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines. - El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercaderías o reunir informaciones para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, así como también con fines de publicidad, suministro de información, investigaciones técnicas o científicas o actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa”.

do de comercio: "...las instalaciones, existencias en mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial e industrial o artística"

También la doctrina señala casos posibles y extremos de "empresario" sin "establecimiento", y de "establecimiento" sin "empresario"¹⁵, tomando la noción jurídica.

Al haber distinguido el Código al "establecimiento" respecto de la "empresa", queda claro que se refiere al sentido "vulgar".

III. El concepto de empresa en el nuevo Código

Sobre tales bases, y conforme con la diferenciación contable, en el nuevo Código puede conceptuarse a la "empresa", como una especie de "actividad económica organizada" pero cuya configuración requiere la presencia de elementos adicionales y especiales que la diferencian.

A nuestro juicio, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo, serían elementos diferenciadores los siguientes:

- a) profesionalidad en su dirección;
- b) mayor complejidad en su organización;
- c) permanencia y habitualidad;
- d) asunción de riesgo;
- d) utilización de trabajo ajeno, en dependencia o colaboración, para la prestación misma del servicio en grado de conferir neutralidad al factor personal de su titular;
- e) mayor incidencia del capital en los resultados;
- f) propósito de lucro por sobre la atención de necesidades económicas; y
- g) recurrencia habitual al crédito.

IV.- El concepto de "empresa" en el Derecho Tributario

Nuestra colaboración en la materia solo buscará establecer un cuadro de situación sobre los conceptos de "empresa unipersonal", de "empresa de pro-

15 FONTANARROSA, R., op. cit., p.200.

fesionales” y de “explotación comercial”, del impuesto a las ganancias y del impuesto a los ingresos brutos en base a las doctrinas y normativas existentes.

1.- Sobre “empresas unipersonales” (art. 49 inc. b, Imp. a las Ganancias)

1.1.- Conceptos y criterios

A los efectos fiscales el término “empresa” podría definirse 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”. Dict. 7/1980 – D.A.T.J. (DGI) – 07/05/80.

Se considera empresa “cuando una persona física emprende una actividad económica organizada, mediante la utilización de elementos materiales y humanos, con el objeto de que el ente autónomo así creado revista un fin de producción o de cambio de bienes o servicios”(Fara, Luis E. - T.F.N. - Sala A - 11/7/86).

“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 (Circular N° 1080/79 Impuesto a la ganancia mínima presunta).

“Organismo económico que, mediante la combinación del capital y el trabajo, elabora, transporta y/o distribuye los productos entre los consumidores, de tal manera que por medio de la inversión del capital en bienes instrumentales o directos obtiene o pone a disposición con la colaboración del trabajo (y las fuerzas naturales en algunos casos) bienes de consumo que, al venderlos o transportarlos, le permiten obtener de nuevo el capital más una utilidad que es el objeto de la misma”. (Enciclopedia OMEBA de Contabilidad y Finanzas, t. 2).

Por su parte la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires ha definido también el concepto de empresa desde el punto de vista impositivo (Revista “La Información” número 11 – Nov. de 1979 – N° 599) como “El ejercicio de una actividad económica organizada que requiriendo el concurso de capital, tienda a la producción o cambio de bienes o prestación de servicios con fines

de lucro y que lleve implícita la asunción de riesgos empresario por parte de quien lo realiza”.

1.2.- Casos

A. Considerar que hay empresa

- Taxista con vehículo propio y aún sin peón es empresa para bienes personales. 37/95.

- Componente del transporte, titular de los micros. (Primo B. Bagattin - T.F.N. - Sala B - 06/11/1991)

- Titular de parada de diarios, aunque la atienda personalmente. (Penzotti, Orlando M. - TFN - Sala B - 9/3/2004).

- Agente de bolsa, con inversión de capital, dependientes y mandatarios (Bacque, Héctor Jorge - TFN - Sala C - 13/11/2000).

B.- Considerar que no hay empresa

- Actividad inversora de la controlante en empresa operativa Dict. 4/2010 DAT (AFIP)

- Alquiler de inmueble sin otra actividad. Dict. 35/2009 DAT (AFIP)

2.- Profesiones liberales como empresas (Ingresos Brutos C.A.B.A.)

2.1.- Conceptos y criterios

Se entiende por ejercicio de profesiones liberales universitarias al que se efectúa personalmente por graduados con título universitario habilitante e inscripción en la matrícula respectiva”.

La simple asociación o sociedad de profesionales dirigida a organizar la prestación de los servicios sin que llegue a constituir una unidad económica independiente de sus integrantes, no configura forma de empresa a los fines de esta exención”.

La organización en forma de empresa se presume, salvo prueba en contrario, cuando la actividad profesional encuadre en cualquiera de los siguientes supuestos: a) profesionales que presten los servicios agrupados según cualquiera de las formas societarias contempladas por la ley 19.550 o cuyas retribuciones sean transferidas total o parcialmente a una sociedad de esa naturaleza; b) prestación de servicios que sean preponderantemente fruto de inversiones de capital

o de trabajo en relación de dependencia, si la labor profesional independiente y personal resulta sólo subsidiaria o complementaria en relación a aquéllos, como en los casos de empresas constructoras, clínicas, farmacias y centros de cómputos; c) ejercicio profesional desarrollado bajo nombre de fantasía”.(Dec. municipal 3707/83 reglamentario del art. 137, inc. k).

“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”.“Ello se entiende así, pues 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”. Dictamen N° 49/93 (DAT),

No hay empresario o empresa unipersonal, en aquellos profesionales técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aun con la utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo (repcionista, mecanógrafa, etc.), en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en el desarrollo del mismo (Circular N° 1080/79 Impuesto a la ganancia mínima presunta).

Se exceptúan los servicios profesionales, técnicos o científicos en donde el componente intelectual prevalece sobre el aporte de capital y/o de la mano de obra auxiliar o de apoyo.

En tal sentido, se ha considerado relevante, para juzgar o no la existencia de una empresa comercial a los fines tributarios, determinar si el trabajo de los otros profesionales empleados con título habilitante tiene aptitud o no para suplantar o independizarse del trabajo del profesional titular, o sea si hay una unidad económica independiente de la individualidad del profesional o no, existiendo empresa en los primeros casos y no en los segundos.

También se ha tenido en cuenta como criterio diferenciador si los ingresos percibidos consisten esencialmente en honorarios o si retribuyen costos y servicios de dependientes, no habiendo empresa en el primer caso y sí en el segundo¹⁶. Por su parte, no se consideró relevante para considerar la existencia de una empresa la importancia o valor del equipamiento si lo más valioso y principal para la actividad es el intelecto personal del profesional a cargo¹⁷.

¹⁶ Ver los votos en minoría de los Dres. José Osvaldo Casás y Luis F. Lozano en autos “Sapoznikow, Jacobo David c/G.C.B.A.” T.S.J.Bs.As., 4/3/2009.

¹⁷ Curotto, Jose Alberto, “Concepto de empresa a los efectos de la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos”, El Derecho, 27/2/03, n° 10.703, año XLI, p. 1, citando el dictamen 7/80 de la Dirección General Impositiva.

2.2.- Casos

A.- Considerar que hay empresa

- Sociedad Civil de Contadores, con siete socios, 29 contadores en dependencia y 30 empleados, donde prevalece el trabajo de los dependientes sobre los socios. (Estudio Reig, Vazquez Ger y Asociados. CSJN. 14/5/91)

- Bioquímico con nueve dependientes, con importante facturación y que en un tiempo utilizó un nombre de fantasía (“Sapoznikow, Jacobo David c/G.C.B.A.” s/queja denegada por T.S.J.Bs.As., 4/3/2009).

3.- “Explotación comercial” en profesiones liberales (art. 49, ultima parte, Ley de impuesto a las ganancias).

Este tema se vincula al de la empresa pero lo excede, aun cuando en algunos casos se confunde.

La “explotación comercial” está pensada en la ley tributaria como una actividad “accesoria” de la profesional que determina que los ingresos pasen de la cuarta a la tercera categoría (art. 49 in fine LIG).

En rigor, y a nuestro juicio, la explotación comercial requiere “comercio” en sentido técnico, esto es, comprar para vender, o al menos, una “interposición lucrativa en el cambio de bienes o de servicios”, recurriendo al clásico concepto de Rocco sobre la noción unitaria del “acto de comercio”.

Es por eso que en el caso de profesionales, el objeto de la profesión debe quedar desviado hacia un objeto comercial tal como sanatorio, construcciones, farmacia, etc. y nunca referirse a la expansión del propio objeto profesional.

A.- Considerar que hay empresa pero que no hay explotación comercial accesoria

- Estudio contable con contadores empleados que reemplazan a los socios. (Paracha, Horge Daniel, CSJN, 2/9/14).

- Bioquímico, aunque tenga equipos y recursos humanos. (Tribunal Fiscal de la Nación – Sala D – 7/2/03 – Causa “Ramos, Jaime Francisco s/ recurso de apelación Impuesto a las ganancias”).”

V.- Conclusiones

Remitimos a la síntesis de la ponencia.