

**LA EMPRESA EN EL NUEVO DERECHO COMERCIAL**  
**Importancia, delimitación e implicancias legales y fiscales.**

**Por Eduardo M. FAVIER DUBOIS<sup>1</sup>**

**INTRODUCCIÓN:**

El nuevo Código Civil y Comercial constituye una oportunidad para reexaminar el concepto de “empresa” y sus efectos legales y tributarios en la medida en que de sus normas resultan: la derogación de la figura del “comerciante”, del “acto de comercio” y del “propósito de lucro”; la exigencia de “actividad empresarial” para todas las sociedades, la exigencia de no realizar “actividad empresarial” para configurar “contratos asociativos”; y la diferenciación legal, a los fines contables, entre la “actividad económica organizada”, la “empresa” y el “establecimiento”.

**I.-EL NUEVO DERECHO COMERCIAL.**

El Código de Comercio fue derogado y el nuevo Código Civil y Comercial no regula ni al comerciante ni a los actos de comercio, no hay mas registro público “de comercio” ni sociedades “comerciales”, ni el nuevo Código tiene un capítulo especial para el derecho comercial, para el empresario ni para la empresa.

Sin embargo, como ya hemos tenido ocasión de señalar<sup>2</sup> el Derecho Comercial subsiste en el nuevo Código con soluciones similares a las anteriores pero como un “Nuevo Derecho Comercial”, bajo otros presupuestos, a saber:

-El “comerciante” fue reemplazado por la persona humana que realiza “actividad económica organizada” o es titular de “una empresa” o de “un establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios.

-El “acto de comercio” fue desplazado por la “actividad económica organizada”.

-El eje del derecho comercial sigue siendo “la empresa”<sup>3</sup> con un rol mas destacado que que sin la cuál no hay sociedad, y cuya continuación se procura mediante los mecanismos de tolerancia de la unipersonalidad sobreviniente, efecto no liquidatorio de las nulidades y posibilidad de reactivación societaria si existe viabilidad económica y social de la subsistencia de la actividad (art.100 LGS).

-El derecho mercantil se expande en tanto:

---

<sup>1</sup> Abogado y Doctor en Derecho (UBA). Profesor Titular de las Facultades de Derecho y de Ciencias Económicas de la UBA. [www.favierduboisspagnolo.com](http://www.favierduboisspagnolo.com)

<sup>2</sup> Ver del autor “Panorama del Derecho Comercial en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación”, Nota introductoria de la obra de texto “Código Civil y Comercial de la Nación”, Edit. Erreius, Bs.As., 2014, pags. 35 a 83; “La autonomía y los contenidos del Derecho Comercial a partir del nuevo Código Unificado”, La Ley, T. 2015 A, pag.756.

<sup>3</sup> Cabe coincidir con Fargosi que dicho rol fundamental de la empresa no está debidamente reglamentado o exteriorizado en el CCCN como hubiera sido deseable. Ver, Fargosi, Horacio “La empresa y el proyecto de código Civil y Comercial”, LL 2012-F, pag.1361.

a) En los contratos unificados, la regla es aplicar la solución comercial y la excepción la solución civil, invirtiéndose el sistema anterior, con lo cuál se “comercializa” al derecho civil aplicando soluciones mercantiles específicas tendientes a la celeridad de los negocios, la seguridad y la limitación de riesgos.

b) Se expanden las posibilidades del “arbitraje”, la obligación de rendición de cuentas y la representación negocial, que son instituciones mercantiles típicas.

c) La exigencia de contabilidad obligatoria, propia del derecho mercantil, se extiende a otros sujetos sin fin de lucro y donde no existe recurrencia habitual al crédito.

d) La exigencia de registración mercantil, se extiende a las asociaciones civiles.

-El Derecho mercantil se mantiene incólumne en las leyes complementarias del código de comercio que continúan como leyes complementarias del Código Civil y Comercial de la Nación, entre las que se cuenta la ley de concursos y quiebras que solo registra un impacto indirecto.

Por todo ello corresponde reafirmar la “autonomía” del Derecho Comercial<sup>4</sup> en el nuevo Código Civil con carácter “científico”, por tener objeto<sup>5</sup> y principios<sup>6</sup> propios, la autonomía “legislativa” por la subsistencia de las leyes mercantiles complementarias, y la autonomía “docente”, como derivación de las anteriores.

Sin perjuicio de ello, cabe destacar las dificultades que se plantean por momentos al intérprete para ubicar la “materia comercial” cuando no ha habido en el texto del nuevo Código un tratamiento “nominalmente” diferenciado.

## II.-DEL “ACTO DE COMERCIO” A LA “ACTIVIDAD ECONOMICA ORGANIZADA”

El Derecho Comercial es una “categoría histórica”, aparecida en Occidente a fines de la Edad Media, que implica un proceso constante que ha llevado a la aplicación de una ley especial, diferente a la ley ordinaria o civil, a ciertas personas y/o bajo ciertas situaciones.

Para ello el Derecho Comercial está integrado por dos clases de normas: las “delimitativas” y las “prescriptivas”.

Las normas “delimitativas” son las que disponen en qué casos se aplica la ley comercial. En el código derogado son ejemplos de ellas las calificaciones como “actos de comercio” (art.8 cod.com.), “comerciante” (art.1º cod.com.), “sociedad comercial” (art.1º ley 19.550) y los presupuestos descriptos por el código de comercio derogado para aplicar la ley comercial a ciertos contratos civiles.

Por su lado, las normas “prescriptivas” son las que disponen cuáles son las consecuencias de aplicar la ley comercial, las que fundamentalmente consistían en la imposición de un “estatuto especial” a los comerciantes consistente en exigencias en materia de “registro mercantil” y “contabilidad legal” (información

---

<sup>4</sup> “La autonomía y los contenidos del Derecho Comercial a partir del nuevo Código Unificado”, La Ley, T. 2015 A, pag.756.

<sup>5</sup> Los sujetos obligados del art. 320 y conc., entre otros.

<sup>6</sup> Entre otros, el de la continuación de la empresa (ver infra) que se contrapone a la regla “civil” del art.126.-

general sobre sus negocios) y en soluciones diversas para los contratos antes duplicados.

En el nuevo Código Civil y Comercial, si bien se han unificado los contratos, las normas “delimitativas” son los presupuestos para llevar contabilidad obligatoria (y consecuente registro previo), que en las “personas humanas” son quienes “...realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios”.

De ello se sigue que el Código, no obstante la unificación anunciada, admite dos categorías de “personas humanas”, una general y otra especial, sujeta a obligaciones contables que, su vez, necesariamente, estarán sujetas también a practicar una inscripción de antecedentes (publicidad).

Esta categoría “especial” está a su vez compuesta por tres clases de personas humanas:

- a) Las que realizan una actividad económica organizada,
- b) Las que son “empresarios”, en el sentido de ser titulares de una empresa y
- c) Las que son titulares de un “establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios”.

De ello resulta que no solo los empresarios integran esta categoría especial de personas humanas obligadas a llevar contabilidad y registro, sino también quienes no siéndolo, realizan una actividad económica organizada que no llega a configurar una empresa, o que solo son titulares de un establecimiento.

Quiere decir que se pasó de una mercantilidad por “interposición en los cambios”, con fin de lucro (acto de comercio), a una mercantilidad donde lo que interesa es “la actividad económica organizada”, en sí, o bajo forma de “empresa” o “establecimiento”.

De todos modos, y como se verá infra, el eje principal es la “empresa”, tal como ocurrió en el año 1942 con el Código Civil Italiano<sup>7</sup>, aún cuando en dicho código se mantuvo una regulación específica y diferenciada para el “empresario” en el libro sobre “Il Lavoro”.

### III.-LA EMPRESA EN EL NUEVO DERECHO COMERCIAL.

De la nueva regulación resultante del Código Civil y Comercial y de la Ley General de Sociedades, surgen importantes roles para la “empresa” como son los siguientes:

#### 1.-ACENTUACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA EMPRESA.

Debe señalarse que en el nuevo Código la empresa recibe una mayor y especial protección en cuanto a su continuación<sup>8</sup>.

Es así que en el texto del CCCN se establecen algunas normas de tutela de la empresa entre las que se destaca la no paralización de las empresas que presten

---

<sup>7</sup> Fargosi, Horacio “Aspectos de la teoría general del Derecho y ‘actividad’”, en Tratado de la Empresa, Tomo II, A, Directora Ana Piaggi, Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2010, pag.520.

<sup>8</sup> Ver sobre el valor de la empresa frente al sistema jurídico: Alegria, Héctor “La empresa como valor y el sistema jurídico”, LL 2006-D, pag.1172 y stes.

servicios públicos (art. 243), el “pacto de herencia futura” para la continuación de la empresa familiar (art.1010), la posibilidad de indivisión forzosa para su continuación por los herederos por diez años (art. 2330 incisos b y c.) y la atribución preferencial de la empresa en casos de divorcio (art.499) y sucesión (art.2380) a favor de aquellos con vocación de continuarla.

La protección está muy clara en la Ley General de Sociedades (19.550 “remixada” por la ley 26.994) ya que por diversos mecanismos la ley busca impedir que la sociedad se liquide y, por ende, se destruya el valor de la “empresa en marcha”.

Ellos son: la generalización del instituto de la “reactivación societaria” (art. 100 LGS), también legislada para las personas jurídicas privadas (art. 166 CCCN); la derogación de las nulidades liquidativas por “atipicidad” (art.17 LGS); y el hecho de que la unipersonalidad sobreviniente no va a ser causal “expresa” de disolución en ningún tipo social (arts. 94 y 94 bis).

Adicionalmente, cabe destacar que todo el sistema concursal se vincula a dar oportunidad de reestructuración y continuación a la empresa en cesación de pagos<sup>9</sup>

Finalmente, a nivel de derecho penal y penal tributario se manifiesta la protección de la continuación de la empresa impidiéndose la sanción de liquidación cuando se trata de empresas útiles.

Al respecto, el art. 304 del Código Penal Argentino, en lo relativo al delito de lavado de dinero, establece sanciones para las sociedades se suspensión total de actividades (inc. 2) y de cancelación de personería (inc.4<sup>o</sup>), pero en su último párrafo establece que “cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad, o de una obra, o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4”.

Similar fórmula presenta el art. 14 de la ley 24.769 en materia de Ley Penal Tributaria.

## 2.-LA EMPRESA COMO LIMITE AL FRACCIONAMIENTO PATRIMONIAL

Otra importante función de la empresa en el Derecho Argentino es marcar el límite del fraccionamiento patrimonial lícito.

En efecto, la posibilidad de que una persona fraccione parte de su patrimonio y lo sustraiga a la acción de sus acreedores, salvo supuestos con fines específicos<sup>10</sup>, se encuentra condicionada a que cada parte esté destinada a una explotación empresarial. Tal es una exigencia de las sociedades (art. 1<sup>o</sup> LGS), donde la falta de actividad empresarial podrá dar lugar a la desestimación de la personalidad jurídica por “fin extrasocietario” (art. 54 LGS)<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> HEREDIA, Pablo D., Tratado exegético de derecho concursal, t. I, ps. 321 y sigtes., Ed. Abaco, Bs. As., 2000; RIVERA, Julio C., ROITMAN, Horacio y VITOLLO, Daniel Roque, La Ley de Concursos y Quiebras, t. 3, p. 151 y sigtes., Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000; GRISPO, Jorge, Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras, t. I, p. 99 y ss., Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 1997.

<sup>10</sup> Vgr. Afectación de la vivienda (art.244); Fideicomiso con causa legítima (art.1682).

<sup>11</sup> Ver Butty, Enrique M. “Inoponibilidad”, Ponencia al V Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Huerta Grande, libro de Ponencias, Ed. Advocatus, Córdoba 1992, t.II pag.643; C.N.Com., Sala C, 23-8-06 “Laffont, Jorge c/Yosemite S.A.”, LL 2007-B-804.

Pero, además, cada una de esas partes debe implicar, más allá de su diversa personalidad jurídica, una empresa “autosuficiente”, esto es, que pueda sostenerse económicamente con sus propios recursos.

Tal es lo que resulta del régimen concursal, cuando se prevé la extensión de la quiebra “por confusión patrimonial inescindible” (art. 161 inc.3º ley 24.522), lo que alude, entre otros supuestos, al caso que bajo la forma de varios sujetos legales diferenciados se encubra una única empresa, donde la insolvencia de una parte debe extenderse al todo.

### 3.- LA EMPRESA COMO FRONTERA ENTRE LA “SOCIEDAD” Y EL “CONTRATO ASOCIATIVO”.

El artículo primero de la actual Ley General de Sociedades, establece que “Habrá sociedad si una o más personas, en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas...”

Al haber desaparecido el régimen de las sociedades civiles de los arts. 1648 y siguientes del derogado código civil (ley 340), que no exigía, para que exista sociedad, la “forma organizada”, ni la aplicación de los aportes a “la producción e intercambio de bienes y servicios”, resulta que en el concepto legal actual de la “sociedad” resulta imprescindible el “objeto empresario”, o sea la existencia de una organización para la producción e intercambio de bienes y servicios<sup>12</sup>.

Al respecto, adviértase que los requisitos para que se configure una “empresa” resultan de los elementos exigidos por la ley de sociedades: “organización” (forma organizada) “actividad económica permanente” (objeto y plazo de duración), fin de “lucro” (participación en resultados, reparto de ganancias), direccionamiento al mercado (producción e intercambio de bienes y servicios), profesionalidad (exigencia de diligencia a los administradores y contabilidad) y riesgo empresario (responsabilidades de los socios y disolución por pérdidas).

Por su parte, el art. 1442 del Código Civil y Comercial, entre las disposiciones generales para los “contratos asociativos”, dispone que éstas se aplican a todo contrato de colaboración, de organización o participativo, con comunidad de fin, “que no sea sociedad”.

Cabe recordar que la ley 26.994 traslada al cuerpo principal del nuevo Código a los contratos asociativos que estaban en la ley de sociedades y en la ley 26.005, suprimiendo el requisito de que las partes sean empresarios o sociedades.

Estos “contratos asociativos”, están ahora regulados en una suerte de “parte general” por los arts.1442 a 1447 del nuevo código, cuyas características son: tener por objeto la colaboración, la organización o la participación, tener “comunidad de fin” entre sus miembros, no reconocimiento de personalidad ni de

---

<sup>12</sup> Ver Vítolo, Daniel R. “Reformas a la ley general de sociedades 19.550”, tomo I, Bs.As-Santa Fe, Ed. Rubinzan Culzoni, 2015, pag. 51; Conf. la exigencia del art.324 de la RG 7/15 de la I.G.J. de que los bienes aparezcan afectados al objeto social bajo apercibimiento de iniciar acciones de inoponibilidad. Ver del autor “Reglamentación parcial del Código unificado y definiciones sobre incertidumbres societarias: la resolución general (IGJ) y/2015, en “Nuevas normas de la Inspección General de Justicia RG (IGJ) 7/2015, Ed., Coord. Marcelo Perciavalle, Ed. Erreius, Bs.As., 2015, pag.47 cap.XXVIII.

naturaleza societaria, libertad de formas, plenos efectos entre las partes, aun en caso que se previera su inscripción y esta no tuviera lugar<sup>13</sup>.

Vale decir que, por primera vez en derecho argentino, y en una forma que consideramos revolucionaria, se admite en forma amplia y no taxativa la concertación de negocios asociativos sin el riesgo de ser considerados sociedades<sup>14</sup>.

Las especies legisladas expresamente, sin ser limitativas, son la del “negocio en participación” (art. 1448), “agrupaciones de colaboración” (art.1453), “uniones transitorias” (art.1463) y “consorcios de cooperación”(art.1470).

Se trata de una gran oportunidad para instrumentar negocios y, en particular, para dar marco legal a las agrupaciones de profesionales que no desean o que no configuran una sociedad con personalidad diferenciada<sup>15</sup>.

El gran desafío que presenta la ley es poder diferenciar, en una situación determinada, cuándo nos encontramos ante un negocio asociativo “atípico” y cuando estamos frente a una sociedad simple “de la Sección IV”.

Para ello debemos tener presentes los elementos del negocio “sociedad” que para la doctrina tradicional eran:

a) “pluralidad” de dos o más personas, o sea que debe ser un “contrato” y no puede ser un acto unilateral

b) “aportes en común”, de todos y de cada uno para formar un fondo que permita cumplir un objeto

c) “gestión común”, en el sentido de que cada participante tenga el poder de administrar o, al menos, de designar al administrador y estar interiorizado de la marcha del negocio. Por la ausencia de este requisito el Maestro Jaime Anaya había sostenido en su tesis la no configuración como “sociedad” del negocio accidental o en participación.

d) suerte común, lo que significa que todos ganan o todos pierden en forma proporcional a lo pactado, sin que puedan haber diferentes resultados.

A dichos elementos, la derogación de las sociedades civiles y la subsistencia de las anteriores sociedades “comerciales”, con la exigencia de tener como actividad “en forma organizada” “la producción e intercambio de bienes y servicios” (art. 1º LGS), suma un quinto requisito: e) la explotación empresarial.

En consecuencia, para estructurar o tener por configurado un “contrato asociativo atípico” del art. 1442 del CCCN, que no constituya sociedad ni sea sujeto de derecho, resulta necesaria la ausencia de alguno o algunos de los requisitos referidos.

Vale decir que toda asociación de dos o más personas, con fines de lucro, donde haya aportes para obtener utilidades de su aplicación, pero sin explotar una empresa no será sociedad y quedará subsumida en algunas de las figuras de los

---

<sup>13</sup> Richard, Efraín H. “Contratos Asociativos”, Rev. de D. Comercial y de las Obligaciones, nro.270, Enero-Febrero 2015, pag.1.

<sup>14</sup> Ver “La colaboración empresarial en el Mercosur mediante los Joint Ventures. Aptitud general y riesgo” en “VII Congreso Argentino de D. Societario...”, Edit. La Ley, tomo IV, Bs.As., 1998, pág.64.

<sup>15</sup> Ver del autor “Las sociedades entre profesionales para la prestación de servicios”, La Ley 2012-B, p.837, en co-autoría con Eduardo M. Favier Dubois (p).

“contratos asociativos” no tipificados<sup>16</sup>, que en el código son contratos sin personalidad jurídica (arts.1442 a 1478)<sup>17</sup>.

En definitiva, a partir de la ley 26.994, las sociedades no se denominan más “comerciales” pero deben ser todas “empresarias” y cuando no haya empresa pero existan sus otros elementos se estará ante un “contrato asociativo”.

En el punto, si bien el derecho tributario reconoce entidad fiscal a las Uniones Transitorias de Empresas (UTE), hoy “uniones transitorias” solamente, a pesar de no tener personalidad jurídica, queda cómo desafío que encuadramiento se les dará a las nuevas figuras previstas pero no tipificadas.

#### IV.-LOS CONCEPTOS DE “EMPRESA” Y DE “EMPRESARIO”.

##### 1.-LA EMPRESA.

Desde la teoría económica y la ciencia de la administración, se ha definido a la “empresa” como la “organización” en la cual se coordinan el capital y el trabajo y que, valiéndose del proceso administrativo, produce y comercializa bienes y servicios en un marco de riesgo. Además, busca armonizar los intereses de sus miembros y tiene por finalidad crear, mantener y distribuir riqueza entre ellos<sup>18</sup>.

También se ha dicho que es una organización con finalidad económica y con responsabilidad social, generadora de productos y servicios que satisfacen necesidades y expectativas del ser humano<sup>19</sup>.

Es así que la empresa es definida como “la organización técnico-económica que se propone producir, mediante la combinación de diversos elementos -naturaleza, trabajo y capital- bienes o servicios destinados al cambio (venta) con esperanza de obtener beneficios, corriendo los riesgos por cuenta del empresario, esto es, de aquél que reúne, coordina y dirige esos elementos bajo su responsabilidad”; y también como “el organismo que tiene por objeto reunir los diversos factores de la producción, para combinarlos en tal forma que proporcionen los bienes indispensables para satisfacer nuestras necesidades”<sup>20</sup>.

Además en la economía se concibe a la empresa como “la organización económica aislada e independiente de un proceso de producción” y al empresario como “aquella persona que funda, posee, dirige y obtiene una determinada ganancia o pérdida de una tal organización, constituyendo la forma de la producción capitalista destinada al comercio para la consecución de la mayor ganancia posible, siendo al mismo tiempo la forma mercantil de la producción”. “La

---

<sup>16</sup> En los contratos tipificados de “agrupación de colaboración”, “unión transitoria” y de “consorcio de cooperación”, puede haber o no “empresa” sin que puedan considerarse sociedades siempre que cumplan las formalidades y la obligación de inscribirse en el Registro Público.

<sup>17</sup> Que no configuren una “empresa” no significa que no se trate de verdaderos contratos de “colaboración” y no de “cambio”, de la especie de “organización” y no personificados. Ver Richard, Efraín H. op.cit. pag.5.

<sup>18</sup> Alvarez, Héctor F. “Administración. Un enfoque interdisciplinario y competitivo”, Ed. Eudecor, Córdoba144., 2007, pag. 144.

<sup>19</sup> Laborada Castillo, Leopoldo y De Ouani, Elio Rafael “Fundamentos de gestión empresarial”, Ed. Valletta Ediciones, Bs.As., 2009, pag. 56

<sup>20</sup> Enciclopedia Jurídica OMEBA -Tomo X, pág. 55-

característica esencial de la empresa es el riesgo de la producción ante los términos desconocidos en que habrá de efectuarse la venta ...". "En su concepto económico, la empresa es "el organismo que une y coordina los varios elementos de la producción y los dirige a realizarlos", efectuando la fabricación de determinados bienes o la prestación de ciertos servicios requeridos por la sociedad, a través de la adecuada combinación de los medios de producción - capital- y de los agentes de producción – trabajo- siendo el eje de todo el mecanismo económico, convergiendo allí todos los factores de la producción"<sup>21</sup>.

A nivel jurídico la empresa no tiene un estatuto propio por lo que debe atenderse al régimen legal de sus diversos elementos descriptos, resultando de interés los aportes del derecho tributario<sup>22</sup> y del derecho laboral<sup>23</sup>.

La hacienda o fondo de comercio, será su elemento objetivo en tanto puede ser objeto del negocio de "transferencia" regido por la ley 11.867 lo que implica, además, cierta separación patrimonial entre acreedores del "fondo" y acreedores personales de las partes.

El empresario será su elemento subjetivo, sea persona individual o jurídica, como el sujeto que es titular de todas las relaciones jurídicas y responsable de ella en tanto la organiza, dirige, explota y percibe sus resultados. un mismo empresario puede tener varias empresas como unidades productivas independientes<sup>24</sup>.

Por su lado, los trabajadores, estarán regidos por las normas laborales, previsionales y sindicales respectivas.

Por todo ello, el término "empresa" se utiliza en Derecho en forma ambigua ya que, ora designará al establecimiento comercial o industrial, ora se referirá al empresario titular y responsable de su acontecer, ora señalará la actividad cumplida, todo lo que exige diferenciar en cada caso los alcances de la expresión<sup>25</sup>.

## 2.-EL EMPRESARIO.

Por su parte, el concepto de empresario ha evolucionado en el mundo de la situación de empresario capitalista, como promotor, propietario y administrador, a una concepción de empresario profesional, que solo promueve y administra a la empresa, sin ser su dueño.<sup>26</sup>

En efecto, históricamente, las funciones del empresario pasaron de ser el suministrador del capital (teoría de Carlos Marx) a otras: organizador de los restantes factores de producción, tomador de decisiones dentro de la estructura empresarial, tomador del riesgo del negocio.

---

<sup>21</sup> Idem, pág. 57-6

<sup>22</sup> Ver infra Cap.IX..

<sup>23</sup> Según el art. 5º de la ley de Contrato de Trabajo (20.744 y sus modificaciones) la empresa es "la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o benéficos"

<sup>24</sup> Anaya, Jaime "Código de Comercio y Leyes complementarias comentados y concordados. Ed Omeba, tomo I, Arts. 1 a 42, Bs.As., 1965

<sup>25</sup> Ver también Batello, Silvio J. "Renacer de un viejo debate:la autonomía del Derecho Empresarial" en Rev.de D.Comercial y de las Obligaciones, nro.268, Sept-Oct.2014, pag.450. cap.VI.

<sup>26</sup> Alvarez, Héctor F. "Administración. Un enfoque interdisciplinario y competitivo", Ed. Eudecor, Córdoba144., 2007, pag. 147.



Ahora bien, cuando las funciones descriptas están fragmentadas entre distintas personas, o cuando el empresario no aporta capital porque lo toma prestado de terceros, cuando traslada el riesgo mediante múltiples instrumentos jurídicos (seguros, opciones, derivados, etc.), y cuando traslada la organización económica y las decisiones a asesores, mandatarios o empleados, ¿qué es lo que define al empresario?

Lo que lo define es ser “el centro” de una serie de contratos mediante los cuales la empresa adquiere su configuración<sup>27</sup>.

Por su parte, para el derecho laboral lo que define al empresario es la “dirección y organización de la empresa”.

Al respecto dice la ley que es “quien dirige la empresa por sí, o por intermedio de otras personas, y con el cual se relacionan jerárquicamente los trabajadores, cualquiera sea la participación que las leyes asignen a éstos en la gestión y dirección de la empresa” (art. 5º, segunda parte, LCT).

También la ley laboral reconoce al empresario la facultad de organizar económica y técnicamente la empresa (art. 64 LCT), lo que implica las siguientes potestades: a) de organización; b) de dirección; c) disciplinaria; d) de variar unilateralmente ciertas modalidades del trabajo; y e) de denunciar sin causa el contrato de trabajo. Sin embargo, téngase en cuenta que en derecho laboral no siempre la noción de “empleador” se identifica con la de “empresario” ya que hay empleadores que no revisten tal calidad<sup>28</sup>.

Sentado ello, el concepto de “empresario” permite distinguir diversas categorías o roles que pueden o no coincidir en una misma persona: a) el empresario “de título”, que es el sujeto titular de la empresa y responsable por sus obligaciones; b) el empresario “de gestión” que es quien dirige la empresa<sup>29</sup>; y c) el empresario “de riesgo” que es el accionista o socio de la sociedad.

Además, debe tenerse presente la existencia de un empresario “indirecto”, como es el caso de la persona física controlante de la sociedad titular de la empresa, sujeto a las responsabilidades societarias (art.54 ley 19.550) y concursales (art.161 inc.2º ley 24.522) pertinentes.

## V.-EL CONCEPTO DE “EMPRESA” EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

### 1.-DIFICULTADES PARA UN CONCEPTO UNÍVOCO DE EMPRESA.

Un elemento que hace difícil encontrar un concepto unívoco esta dado por el hecho de que, tal como señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Reig”<sup>30</sup>, el derecho privado ha perdido la preeminencia que en un principio tenía sobre el derecho tributario, por los conceptos, reglas, institutos y métodos suficientemente desarrollados con que éste cuenta. Las normas de derecho privado y las de derecho público fiscal actúan, frecuentemente, en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos; de esto se deriva que el Estado, con

---

<sup>27</sup> Cabanellas, Guillermo “La concepción de la empresa en el análisis económico del derecho” en la bora colectiva “Tratado de la Empresa”, Bs.As., 2010, Ed. Abeledo Perrot, tomo II-A pag. 314.-

<sup>28</sup> Etala, Carlos E. “La empresa en el derecho del trabajo”, en la obra colectiva “Tratado de la Empresa”, Bs.As., 2009, Ed. Abeledo Perrot, tomo 1, pag. 287.-

<sup>29</sup> Es el concepto de “empresario”, del art. 5º, segunda parte, de la Ley de Contrato de Trabajo.

<sup>30</sup> CSJN, 14 de mayo de 1991.

fines impositivos, tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que les es propia.

A ello cabe sumar las conclusiones del profesor Le Pera en el sentido de que en el Derecho Tributario Argentino el concepto de “empresa” es equívoco, asimilándose a veces a los de “explotación”, “sociedad”, “organización”, “fondo de comercio”, “compañía”, entre otros<sup>31</sup>, lo que en gran parte debe atribuirse a la diversidad de tributos, de hechos imposables y de jurisdicciones fiscales.

## 2.-IMPORTANCIA DE LA DEFINICIÓN TRIBUTARIA DE “EMPRESA”.

Existe consenso en la doctrina fiscal en la importancia definir la empresa unipersonal, al igual que cualquier otro sujeto - empresa, por las implicancias tributarias:

- Aplicación de la teoría del balance, incremento patrimonial o empresa - fuente para la definición de renta gravada.
- Criterio de imputación de la renta al período fiscal: devengado y/o devengado exigible.
- Determinadas exenciones establecidas en el art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias no le son aplicables al sujeto empresa.
- Como regla general, en el impuesto a la ganancia mínima presunta es sujeto del impuesto “la empresa”.
- El patrimonio neto de la empresa unipersonal forma parte de los bienes que integran la base imponible del impuesto sobre los bienes personales de las Personas Físicas.

## 3.-LIMITES DE ESTE CAPITULO.

Nuestra colaboración en la materia solo buscará establecer un cuadro de situación sobre los conceptos de “empresa unipersonal”, de “empresa de profesionales” y de “explotación comercial”, del impuesto a las ganancias y del impuesto a los ingresos brutos en base a las doctrinas y normativas existentes..

## 4.-SOBRE “EMPRESAS UNIPERSONALES” (art. 49 inc. b, Imp. a las Ganancias).

### 4.1.-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.

---

<sup>31</sup> Le Pera, Sergio “La Empresa en el Derecho Tributario Argentino. Un esbozo de su estudio integral”, Rev. Faces, nro.4, pag. 43 y siguientes.

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 ,Tomo 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”.

#### 4.2.-CASOS:

##### A. CONSIDERAN 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 atiende 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.-CONSIDERAN 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)

#### 5.-PROFESIONES LIBERALES COMO EMPRESAS (Ingresos Brutos C.A.B.A.).

## 5.1.-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 segundo<sup>32</sup>.

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 cargo<sup>33</sup>.

## 5.2.-CASOS.

### A.-CONSIDERAN 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).

## 6.-"EXPLOTACION 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.-CONSIDERAN QUE HAY EMPRESA PERO QUE NO HAY EXPLOTACIÓN COMERCIAL ACCESORIA.

-Estudio contable con contadores empleados que reemplazan a los socios. (PARACHA, JORGE DANIEL, CSJN, 2-9-14).

-Bioquímico, aunque tenga equipos y recursos humanos. (Tribunal Fiscal de la Nación – Sala D – 07/02/03 – Causa "Ramos, Jaime Francisco s/ recurso de apelación Impuesto a las ganancias)."

## VI.-EL CONCEPTO "CONTABLE" DE EMPRESA EN EL NUEVO CÓDIGO

---

<sup>32</sup> Ver los votos en minoría de los Dres. Jose Osvaldo Casás y Luis F.Lozano en autos "Sapoznikow, Jacobo David c/G.C.B.A." T.S.J.Bs.As., 4-3-2009.

<sup>33</sup> Curotto, Jose Alberto "Concepto de empresa a los efectos de la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos", El Derecho, 27-2-03, nro.10.703, año XLI, pag.1, citando el dictamen 7/80 de la Dirección General Impositiva.

## 1.-LA NORMATIVA LEGAL.

Si bien no hay mas “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. Cualquier 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”.*

Ahora bien, ese 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 proyectada.

## 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 apariencia<sup>34</sup>.

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.

Corroborar tal conclusión la circunstancia que, además, la ley establece una graduación diferente entre “actividad económica organizada” cuando no 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)<sup>35</sup>.

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 jurídico<sup>36</sup>, 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.

---

<sup>34</sup> 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”, Ed. D&D, Bs.As., 2015, pag.189.

<sup>35</sup> 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”, Ed. Fidas, Bs.As., 2015, pag.185.

<sup>36</sup> Rojo, Angel “El establecimiento mercantil. Concepto. Clases. Elementos”, en “Curso de Derecho Mercantil”, Uría-Menendez, Ed. Civitas, Madrid 1999, pag.100.

## VI.-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.

En esta línea pueden mencionarse a la exigencia de “profesionalidad” y de tener como objeto la “producción de bienes y servicios para el mercado”<sup>37</sup>.

También se sostiene que en la “empresa” siempre hay “asunción de riesgo”<sup>38</sup>, lo que no es un requisito o elemento fundamental de la “actividad económica organizada”<sup>39</sup>.

Además, corresponde señalar que para los autores, la “empresa” siempre requiere siempre “trabajo ajeno subordinado”<sup>40</sup>, 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”<sup>41</sup>, 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 personal frente al de sus colaboradores)<sup>42</sup>, en criterios hoy útiles para diferencia 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

---

<sup>37</sup> Fontanarrosa, Rodolfo “Derecho Comercial Argentino”, Bs.As., 1997, Zavalía Editor, tomo I, pag.183.

<sup>38</sup> Por la existencia de un costo fijo básico, por un incierto volúmen 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, pag. 63, nota 8.

<sup>39</sup> Balzarotti , Guillermo C.: “El concepto de empresa una contribución para su estudio”, Derecho Fiscal Tomo XXXII pág. 865 y sgtes., 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”.

<sup>40</sup> Arecha, Waldemar, “La empresa comercial”, Ed. Depalma, Bs.As., 1948,pag. 369 y 383; Raimondi-Atchabahian , “El impuesto a las ganancias”, Ed. La Ley, Cuarta Edición, pag. 48, donde cita también a Luis Omar Fernandez “El concepto de empresa en el ámbito tributario”, Ed. La Ley, Bs.As. 2001..

<sup>41</sup> Fontanarrosa, R. op.cít. pag. 184.

<sup>42</sup> Anaya, Jaime, op.cít.



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”<sup>43</sup>.

En la “vulgar”, establecimiento es el mero asiento material de las actividades de su titular (local, oficina, galpón, edificio, etc.)<sup>44</sup>.

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 fondo 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”<sup>45</sup>, tomando la noción jurídica.

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

## VII. 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

---

<sup>43</sup> Rojo, Angel “El establecimiento mercantil. Concepto. Clases. Elementos”, en “Curso de Derecho Mercantil”, Uría-Menendez, Ed. Civitas, Madrid 1999, pag.100.

<sup>44</sup> 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”.

<sup>45</sup> Fontanarrosa, R. op.cít. pag.200.

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.

### VIII.-CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.

Como corolario de todo lo considerado precedentemente, formulamos las siguientes conclusiones y propuestas interpretativas con base en el nuevo Código Civil y Comercial:

1.-Hay un “nuevo Derecho Comercial” en cuyo marco la ley da gran importancia a la “empresa” como delimitadora principal de la materia comercial, como institución sujeta a una protección acentuada en su continuidad, como límite del fraccionamiento patrimonial, como presupuesto necesario para la configuración de una “sociedad”, como una frontera entre las sociedades y los contratos asociativos, y como principal obligada contable en el caso de personas humanas.

2.-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”.

3.-El Código recepta un criterio “cuantitativo” en materia de obligados contables cuando alude a “actividades eximidas (...) por el volumen de su giro” (art. 320, in fine), siguiendo de algún modo los criterios cuantitativos para la calificación como Micro, Pequeñas y Medianas Empresas de la ley 25.300.<sup>46</sup>

4.-El Código recepta un criterio “cualitativo” en materia de “profesiones liberales” y de “actividades agropecuarias” teniendo en cuenta los aportes “intelectuales” de las primeras y la utilización de “la naturaleza” como recurso en la producción de las segundas.

5.-Todo ello permite, a nuestro juicio, postular los siguientes 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; 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

---

<sup>46</sup> Basados en la cantidad de personal ocupado, valor de ventas y valor de activos (art.1º), aunque en la práctica solo se han definido por el volumen de facturación anual según Comunicaciones de la Secretaría PyMe.

en los resultados; f) propósito de lucro por sobre la atención de necesidades; y g) recurrencia habitual al crédito<sup>47</sup>.

6.-La contabilidad, en forma análoga al Derecho Tributario, parte de un criterio de realidad económica reconociendo a los “hechos” por encima de su calificación jurídica.

7.-Si para la contabilidad no hay identificación entre “actividad económica organizada” y “empresa”, tampoco 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.

8.-En particular, la unanimidad de la doctrina comercial en materia de exigencia de “trabajo ajeno” para la existencia de una empresa, podría ser computada, entre los otros elementos propuestos, a los fines de la referida diferenciación entre “actividad económica organizada” y “empresa” en materia tributaria.

---

<sup>47</sup> 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.