

TEMA V: TRIBUTACION Y LAVADO DE ACTIVOS.

AUTOR:

EDUARDO M. FAVIER DUBOIS¹

TITULO:

“MODIFICACION DEL CONCEPTO TRIBUTARIO DE ‘EMPRESA” EN EL NUEVO CODIGO CIVIL”.

I.-PONENCIA.

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; 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; y g) recurrencia habitual al crédito².

3.-Conforme con el Derecho Contable³, 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, en particular respecto de la exigencia de “trabajo ajeno” para la configuración de “empresa”.

II.-BREVES DESARROLLOS

1.-LA NORMATIVA LEGAL.

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

² 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.

³ Ver su desarrollo en la obra de Favier Dubois, E.M.(pater) y Favier Dubois, E.M. (hijo) “Derecho Societario para la Actuación Profesional”, Ed. Errepar, Bs.As., 2015, pag. 146 y stes.

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”.

2.-DIFERENCIAS ENTRE “ACTIVIDAD ECONÓMICA ORGANIZADA”, “EMPRESA” Y “ESTABLECIMIENTO”⁴.

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.

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)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.

⁴ Ver Favier Dubois, E.M. (Director), “Manual de Derecho Comercial”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2016, pag. 101 y stes

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”, Ed. D&D, Bs.As., 2015, pag.189.

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”, Ed. Fidas, Bs.As., 2015, pag.185.

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.

3.-NUEVO CONCEPTO CONTABLE DE EMPRESA.

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, como son: 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.

4.-EL CONCEPTO DE “EMPRESA” EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

En Derecho Tributario el concepto de “empresa” tiene importancia en materia de “empresa unipersonal”, de “empresa de profesionales” y de “explotación comercial”, propios del impuesto a las ganancias y del impuesto a los ingresos brutos.

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.

Ahora bien, si conforme con la contabilidad la mera actividad económica organizada no implica de por sí empresa, en el derecho fiscal no puede considerarse que haya empresa si no existen los factores cuantitativos y cualitativos mencionados en el punto anterior, no pudiéndose admitir, por ejemplo, la calificación como “empresa” a la actividad de un taxista propietario que no recurre al trabajo ajeno (Resol.37/95).

Todo ello funda la ponencia.

⁷ Rojo, Angel “El establecimiento mercantil. Concepto. Clases. Elementos”, en “Curso de Derecho Mercantil”, Uría-Menendez, Ed. Civitas, Madrid 1999, pag.100.