

## ¿Según el nuevo Código unificado hasta el quiosquero debe llevar libros contables? Lenardón, Fernando Roberto

### Introducción

El viejo Código de Comercio incluía, dentro de su ordenamiento, la figura del comerciante y le establecía una serie de obligaciones, entre las que se encontraba la contabilidad.

Ahora, la desaparición del acto de comercio y, por ende, del sujeto que la lleva adelante, tornaba necesario determinar el conjunto de personas que deben cumplir con este esquema, a partir de la vigencia de la ley 26.994, que sancionó el Código Civil y Comercial Unificado (CCCU).

### La norma en cuestión

Dice el art. 320 del CCCU que:

"Están obligados 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, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma sección."

Así, según este texto, además de los ya considerados sujetos alcanzados en la anterior norma, es decir las personas jurídicas privadas y los inscriptos en el Registro Público, ahora se incorporan **"Quienes realicen una actividad económica organizada, los titulares de una empresa, establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios"** (el resaltado nos pertenece).

Si bien la norma no prevé sanción específica (por lo que no se podría estar hablando de una obligación en sentido estricto), algunos autores como Albornoz [\(1\)](#) sostienen que existe, sin embargo, sanciones indirectas, tal cual lo estipula el tercer párrafo del art. 330. Ésta resulta, en realidad, una pena relativa ya que la prueba a favor en juicio de quien lleva libros contra aquel que, obligado, no lo hace, siempre estará sujeta a la apreciación del juez.

Más allá de eso, lo que interesa analizar es la mencionada incorporación de un universo de sujetos que, hasta ahora, no estaban obligados a llevar registros contables, lo que de alguna manera se justificaba en función de que normalmente se trata de MIPYMES, con escasa organización administrativa y reducidos recursos económicos como para solventar el costo de la registración, emisión de Estados Contables y su posterior auditoría.

### Actividad económica organizada, empresa, establecimiento comercial

El término empresa es utilizado en el ámbito profesional como un concepto ordinario, aunque no existe una definición legal para éste.

Ese problema se traslada al campo tributario en donde se lo utiliza en distintos ordenamientos pero en ninguno se describe normativamente.

Esta materia es analizada desde hace tiempo y no es exclusiva del impuesto a las ganancias sino también de otros, como el impuesto a la ganancia mínima presunta y el impuesto sobre los bienes personales.

Tal omisión en las normas legales se ha pretendido suplir con interpretaciones de la autoridad de aplicación ante los casos que se han planteado; lo propio ha ocurrido en sede judicial donde existen varios pronunciamientos sobre la materia. Además, han proliferado los análisis doctrinarios y profesionales.

Con referencia al impuesto sobre los capitales (hoy ya inexistente), la DGI emitió una opinión sobre el tema mediante la Circular 1080, donde definía:

"... empresario es la persona física o sucesión indivisa, titular de una 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."

O sea que caracterizaría a la empresa la existencia de un capital, la intención de lucro, cierta organización

y el trabajo de terceros que se identifique con el objeto de las prestaciones que la misma realice.

En cuanto al impuesto sobre los bienes personales, el Dictamen 37/95 (DATJ DGI, 11/05/1995), sobre el carácter de empresa unipersonal que reviste un taxista con vehículo propio, estableció:

"... existen tanto la inversión de capital como el aporte de mano de obra, ya que para poder ejercer la actividad se organiza (fija sus propias reglas y armoniza los factores que la componen); efectúa la inversión de capital (adquisición del vehículo y licencia, entre otros) y aporta su propio trabajo; y finalmente asume el riesgo de la actividad: reúne, coordina y dirige esos elementos bajo su responsabilidad."

Mientras, la Circular 1080 en su primer párrafo, delimita el alcance de sus conclusiones al expresar, a continuación de la aclaración del término empresario, que el caso que analiza se refiere a "la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales".

La cuestión es que esto sucede incluso en el caso de un taxista, en el que si bien no se desconoce la capacitación que debe reunir el taximetrista para desarrollar su actividad, dicho entrenamiento no resulta preponderante en el conjunto de los elementos que la integran sino que, tratándose de la prestación de servicios de transporte, los beneficios que ella genera "son la resultante de la conjunción de dos factores... el desempeño del oficio de chofer y... la explotación del automóvil".

Por su parte, en el caso "Fara, Luís", el TFN (Sala A, 11/07/1986) consideró empresa a: "la persona física que 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".

En el mismo sentido, el TFN concluyó que constituía empresa unipersonal la actividad de un agente de bolsa, en tanto:

"... la actividad desarrollada por el agente de bolsa puede incluirse en el concepto de empresa unipersonal, dada la necesaria estructura patrimonial y humana que requiere. Ello es así, porque para ejercer la actividad de agente de bolsa resulta necesaria e importante la inversión de capital, requisito expresamente impuesto y reglado por el mercado de valores. En cuanto al aporte de trabajo de terceros, ello se verifica con la colaboración de personal en relación de dependencia o la de mandatarios que actúan ante la Bolsa de Comercio. Ello así, también se verifica la existencia de riesgo. En suma, la organización de recursos materiales y humanos, cuyo objeto es ejercitar un oficio o una profesión, constituye este particular sujeto del derecho tributario denominado "empresa unipersonal". (2)

El extremo llega, incluso, a un sujeto titular de una parada de diarios y revistas:

"Las rentas obtenidas por la explotación de la parada de diarios del actor, deben encuadrarse en la tercera categoría del gravamen. En efecto, existe empresa o explotación unipersonal cuando una persona física emprende una actividad económica organizada, mediante la utilización de elementos materiales y humanos, con el objeto que el ente autónomo así creado revista un fin de producción o de cambio de bienes o de servicios. Aun cuando quien deba atender el puesto sea su mismo titular registral, puede concluirse que la "parada" en sí misma constituye una organización y/o unidad económica, independiente de su titular y de su deber inexcusable en la atención del mismo por cuestiones reglamentarias. En este sentido, se dijo que las actividades a que se refiere el artículo 49 de la ley del impuesto, son aquellas cuyas ganancias son la consecuencia del trabajo personal con el concurso de capitales que deben invertirse en el respectivo negocio. Es decir, que para la legislación argentina, el resultado del desempeño de un oficio que se complementa con una explotación comercial se encuadra en la tercera categoría, porque la trascendencia impositiva de tales efectos deriva, en definitiva, de la constitución de una "empresa" sin importar la forma jurídica adoptada." (3)

Como es dable apreciar, existen numerosos pronunciamientos judiciales en este sentido, de los que pueden extraerse elementos comunes tales, como:

- \* organización con medios materiales y humanos;
- \* fin de lucro;
- \* producción y/o comercialización de bienes y servicios;
- \* riesgo, materializado en la posibilidad de no recuperar los costos incurridos.

Uno de los elementos que permiten identificar a una empresa es la utilización de trabajo de terceros que realicen las tareas que se identifiquen con el objeto de las prestaciones.

También caracterizan a una empresa, situaciones en las que existe una inversión preponderante de capital que haga presumir que el grueso de las ganancias se genera en ese factor de producción y la existencia de una organización abocada a la producción de servicios.

El problema es que estas características, por sí solas, no son totalmente definitorias pues para cada una de ellas existen ejemplos en contrario: el trabajo de terceros no es definitorio, pues por ejemplo un cantante que utiliza músicos como acompañantes no constituye por esas razones una empresa, aunque los acompañantes realicen parte de la prestación principal (música).

El capital invertido no puede ser un elemento determinante, pues la combinación de factores de producción depende de la actividad de que se trate, con lo que no se podría establecer una regla biunívoca, además de ser imposibles establecer un límite objetivo, superado el cual la cuantía de capital convierta al desarrollo de la actividad en un sujeto empresa (tómese por ejemplo el kiosco de revistas).

En lo que hace a la existencia de una organización, ésta es propia de toda actividad humana, por lo que tampoco califica como elemento definitorio.

Por ende, el riesgo de una definición tan abierta como la del nuevo Código Civil y Comercial es que pueda pensarse que todo ente con actividades que persiga fin de lucro, y que requiere mínimamente una organización, pueda ser comprendida en la obligación.

### **Las exclusiones**

En tal sentido, la propia norma que estamos comentando trae una solución, aunque parcial, al dilema ya que el propio art. 320, en su segundo párrafo, establece los sujetos excluidos de la obligación, incluyendo allí a quienes lleven adelantes actividades de:

- \* profesiones liberales (entendemos que esto será en la medida en que no se organicen como sociedades);
- \* actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa (otra vez el problema de la falta de definición de este concepto);

Por último, y hacia aquí va dirigido nuestro razonamiento, dice el texto legal que también pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulte inconveniente sujetar a tales deberes, **según determine cada jurisdicción local (el resaltado nos pertenece).**

### **Conclusiones**

Es decir que, en definitiva, para los sujetos empresa, dentro de los cuales pueden ser incluidas las personas físicas que desarrollen actividades en donde el capital invertido, por más pequeño que sea, es preponderante, estarían incluidos en la obligación de llevar contabilidad, requisito del que lo debería desobligar la autoridad de aplicación de cada provincia, por lo que entendemos ha de ser motivo de expresión del Registro Público.

El problema pasa porque, a pesar de haber transcurrido nueve meses desde la entrada en vigencia del CCCU no se conocen disposiciones en tal sentido, lo que genera incertidumbre jurídica, aún a pesar de que, como hemos dicho, no se prevén sanciones para el incumplimiento de esta prescripción.

De cualquier manera en un país que procura avanzar en seriedad y pautas de previsibilidad dejar esto librado a disposiciones locales habrá de llevar a tratamientos disímiles para sujetos que tengan la misma actividad, solamente en función de las distintas realidades de cada contexto geográfico o, inclusive, de la discrecionalidad de cada oficina dictaminante.

(1) ALBORNOZ, Elena. "El Código Civil y Comercial de la Nación: actualización dirigida a los profesionales en Ciencias Económicas". Facultad de Ciencias Económicas Paraná, de la UNER, 06/04/2016.

(2) "Bacque, Héctor Jorge" - TFN - Sala C - 13/11/2000.

(3) "Penzotti, Orlando M." - TFN - Sala B - 9/3/2004.