

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA



CUADERNO N.º 15

EL CONCEPTO DE EMPRESA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ELEVADAS

POR

FERNANDO ECHEGORRY

MONTEVIDEO
URUGUAY
1957

El Instituto de la Hacienda Pública es un centro de Investigación dependiente de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República.

Su biblioteca y sus archivos pueden ser consultados por todos aquellos investigadores, profesores, profesionales, estudiantes y funcionarios que lo deseen, en el local del mismo, calle Tristán Narvaja N° 1546.

El Instituto de la Hacienda Pública está en condiciones de evacuar consultas y prestar asesoramiento a todo organismo público o privado y a toda persona que lo solicite.

Se acepta el canje de publicaciones relativas a la materia de la especialización del Instituto.

- ◆ Toda correspondencia debe dirigirse a:
Cr. JUAN EDUARDO AZZINI.
Instituto de la Hacienda Pública.
Tristán Narvaja 1546.
Montevideo, Uruguay.

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA



CUADERNO N.º 15

EL CONCEPTO DE EMPRESA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ELEVADAS

POR

FERNANDO ECHEGORRY

MONTEVIDEO
URUGUAY
1957

La elaboración teórica del concepto de empresa y su tratamiento sistemático vinculado a la noción de hacienda y de economía haciendal son muy recientes.

Schmalenbach en Alemania, Onida, D'Ippólito, Zappa, en Italia —especialmente este último en su célebre discurso de Venecia (1926)— son los creadores y elaboradores de estos nuevos conceptos.

Al constituir un engranaje fundamental de la economía de un país, la empresa recibe hoy un tratamiento primordial en los estudios haciendales, económicos y financieros.

En el Uruguay, además de la especial preferencia de la empresa en los cursos de la Facultad de Ciencias Económicas, recordamos entre otros el trabajo presentado por el Dr. Juan Rodríguez López a la Tercera Conferencia Interamericana de Contabilidad de San Pablo (1954), la reseña del Cr. Aldo Bulante Ríos publicada en la "Revista Sociedades Anónimas" (Julio de 1956), una reciente monografía del Cr. Walter Foladori, así como varios informes de la Inspección General de Hacienda en asuntos fiscales; debe señalarse asimismo el impulso dado por el Prof. D'Ippólito en su pasaje por nuestra Facultad.

Defendiendo la concepción unitaria de la empresa, la presente investigación del Cr. Etchegorry trata de situar su contenido económico-haciendal en la órbita jurídico-fiscal del impuesto a las ganancias elevadas.

Frente a la interpretación analógica, de dudosa aplicabilidad, que desemboca en la pluralidad de giros y que ha creado en la jurisprudencia nacional un concepto discutible de empresa, el presente estudio analiza sus argumentos y desintegra los elementos de cada uno de ellos en forma exhaustiva y con un amplio dominio de su aplicación.

Es interesante señalar este aporte del Cr. Etchegorry en un campo en el cual el Contador, por su base económico-haciendal aplicada a sus amplios estudios científicos, técnicos y positivos de las finanzas públicas, actúa cada vez con mayor intensidad.

JUAN EDUARDO AZZINI
Director del Instituto

I. — PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Suprema Corte de Justicia ha resuelto en última instancia, confirmando la tesis sustentada por la Oficina de Recaudación, uno de los problemas que mayores consecuencias puede traer en torno al impuesto a las Ganancias Elevadas.

El punto cuestionado —en si bien simple— puede explicarse en breves palabras. No es en cambio tan fácil darle una solución definitiva, aunque el problema se concreta únicamente en el sentido de un vocablo. Por ello han debido recorrerse tres instancias judiciales, además de las administrativas, antes de considerarlo terminado.

Comencemos por referirnos a un hecho que nadie discute: en el impuesto a las Ganancias Elevadas, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la “empresa”; tal se deduce de toda la legislación existente desde diciembre de 1944 hasta marzo de 1953, que con algunas excepciones, siempre refiere a la “empresa” como sujeto del impuesto. Además, tal era la opinión de la Comisión de Asuntos Financieros y Bancarios de la Cámara de Representantes que expresaba: “Por el proyecto se grava —como norma— “ la empresa, es decir a las actividades de trabajo constituido como “aporte de capital”(1).

Pero se trata ahora de saber si del punto de vista del impuesto que tratamos, cada entidad que ejerce más de una actividad contiene más de una empresa, sujeta por consiguiente, a más de una liquidación impositiva. En otras palabras, si el término “empresa” debe asimilarse a entidad jurídica, o si por el contrario, el determinante será cada una de las actividades realizadas. La primera interpretación supone pues la identidad entre persona y empresa; cada sociedad, cada comercio será siempre una empresa y una sola, sea cual sea el género de sus actividades. La segunda interpretación prescinde completamente de la naturaleza jurídica, para

(1) Bellagamba, Legislación y Jurisprudencia impositivas, Montevideo 1952, pág. 156.

fijar la atención únicamente en el negocio que se realiza. Cada actividad será una empresa, siendo el fisco el encargado de establecer en cada caso lo que es ésta, de acuerdo con los usos y costumbres de plaza.

Las consecuencias para el contribuyente de la tesis a que nos hemos referido son vastísimas y de alcances fuera de toda previsión; ellas se agravan todavía si accidentalmente (o en mínima escala), una de las actividades que realiza la entidad se encuentra comprendida entre las que establece el art. 6º de la ley del 16 de octubre de 1946 (Impuesto a las Ganancias de bancos, casas bancarias, empresas financieras, etc.). De darse este caso, la entidad jurídica tendrá dentro de sí, para el fisco, una empresa financiera y otra que no lo es.

No obstante estar judicialmente resuelto el problema y pese a las autorizadas opiniones que se han vertido en la materia, nos parece que quedan aún algunos aspectos por tratar y que puede haber algún interés en hacerlo. Pero antes de entrar al análisis de los elementos de juicio a nuestro alcance, es conveniente plantear la argumentación oficial.

II. — LA TESIS DOMINANTE

Concretado así el problema y antes de entrar a exponer los argumentos de la tesis dominante, analizaremos los textos legales referentes al concepto de empresa.

Los artículos 1º y 2º de la ley están dedicados a este aspecto y expresan, en lo que nos interesa:

“Art. 1º — Las ganancias de fuente uruguaya derivadas del comercio, de la industria, de cualquier actividad civil o comercial, con excepción de las explotaciones agropecuarias, ejercidas en forma de empresa por persona física o jurídica...”.

“La obligación del pago del impuesto alcanza, personal y solidariamente al propietario o propietarios de la empresa, socios responsables...”.

El artículo 2º de la ley 10597, inciso tercero, agregado el artículo 68, inc. b de la ley 11285 del 2 de julio de 1949 y luego sustituido por el artículo 52 de la ley 11490, del 18 de setiembre de 1950 dice:

“Declárase que el concepto de empresa previsto en el inciso 1º de la ley 10597 del 28 de diciembre de 1944, comprende toda la actividad desarrollada habitualmente por personas físicas o jurídicas, que se manifiesta por la organización del trabajo aplicada

sobre la riqueza para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de los bienes o en el trabajo ajeno o en el crédito o empleando valores industriales”.

Como puede verse, al definir la “empresa”, el legislador no tiene en cuenta el aspecto que aquí tratamos, es decir el de la unidad o pluralidad de giros. Más bien ha tenido presente, como elemento primordial, la dinámica del proceso empresístico, intermediando entre el capital y el trabajo, (especialmente el ajeno) sin reparar en otros aspectos. Esto, sin perjuicio de los comentarios que se harán y de algunas otras disposiciones legales que veremos oportunamente.

Y no ha sido por cierto por falta de oportunidades que el legislador dejó de concretar su pensamiento, si es que lo tuvo. Por tres veces se reformó el texto legal, intentando definir la empresa (2). En una ocasión, al discutirse la ley 11285, se solicitó la autorizada opinión del Dr. Miguel U. Rocca, con el objeto de encontrar una definición más adecuada (3). El propio Profesor Rocca reconoce que “si hay un hecho económico sobre el cual “no han podido todavía ponerse de acuerdo los juristas es precisamente el de empresa”.

Tampoco han llegado a ninguna conclusión constructiva los economistas en el intento de definir la empresa y algunos han censurado inclusive la pretensión de encasillar el concepto dentro de una definición rígida.

No obstante lo expuesto, la doctrina y la jurisprudencia nacionales han creado un concepto especial de empresa, fundándose en conclusiones de la doctrina y la legislación extranjeras (especialmente la argentina) en donde existe un criterio formado en base a textos de derecho positivo distintos a los vigentes en nuestro país. Resumiendo las distintas opiniones, puede decirse que el fisco entiende por “empresa” **cada actividad que por medio del capital y del trabajo está organizada para obtener beneficios**. Por consiguiente, empresa será sinónimo de giro, actividad, explotación, etc.

Siguiendo este razonamiento, dividir una entidad jurídica en dos empresas (4) no significa desdoblar una empresa en dos, sino simplemente constatar la existencia de dos empresas (en sentido económico) pertenecientes a un mismo titular. Por consiguiente, siendo sujeto del impuesto, la empresa, forzoso es que existiendo

(2) Ley 10756, art. 14. Ley 11285, art. 68 y Ley 11490, art. 52.

(3) Diario Oficial Nº 13205, Julio 28 de 1950, pág. 210.

(4) Posadas Belgrano, Impuesto a las Ganancias Elevadas, 2ª edición, pág. 111.

más de una, haya más de un sujeto de la obligación tributaria (5). Sostener lo contrario, —agregan— es confundir **empresa** con **empresario**. Empresa sería, pues, el patrimonio afectado a la actividad comercial e industrial; el titular, totalmente desvinculado de aquella, la persona física o jurídica que lo detenta, es el empresario. Y conviene agregar por nuestra cuenta, que cuando el empresario es persona jurídica, existirá además un tercer elemento: los personas que por ser socios o accionistas, la constituyen.

Corresponde ahora, luego de este breve esquema, estudiar en que se apoya la tesis más aceptada. Intentaremos enumerar en este capítulo los fundamentos principales que encontramos desarrollados en las resoluciones y sentencias dadas a publicidad.

Luego en el capítulo siguiente, haremos un análisis de cada uno de ellos.

Estos pueden resumirse como sigue:

a) *Naturaleza real del impuesto*. — Puesto que se grava la empresa en forma independiente del titular, sin tener en cuenta su capacidad contributiva total, el impuesto no puede ser sino real. Así expresa el Dr. Posadas Belgrano “que no se trata de “ un impuesto personal que grava las utilidades que obtiene una “ persona física o jurídica a consecuencia del ejercicio de actividades gravadas; es un impuesto que corresponde a cada empresa” (6).

El Tribunal de Apelaciones de Tercer Turno comparte esta opinión expresando que “nadie ha puesto en duda que se trata “ de un impuesto real” (7). Más adelante repite el concepto al decir que “atendiendo a los preceptos de la legislación positiva, “ adecuadamente comprendidas a la naturaleza real del Impuesto...” (8).

(5) Para el Dr. Posadas, cuando se trata de determinar la obligación, empresa debe adecuarse a su sentido económico; pero cuando se trata de determinar el sujeto del impuesto, entonces, debe atenerse a empresa en sentido jurídico. (Págs. 303/4).

(6) Posadas Belgrano 1ª Edición P. 119 En el párrafo transcrito el Dr. Posadas se limita a manifestar que no es personal; posteriormente, en su segunda edición, siguiendo las clasificaciones de Griziotti, entiende que será real o personal según del punto de vista en que se encare (2ª Edición, págs. 106 y 308).

(7) Sentencia Tribunal de Apelaciones de 3.er Turno. Boletín de Ganancias Elevadas N° 38, p. 13.

(8) Boletín de Ganancias Elevadas N° 38, p. 15.

Idéntica opinión tiene la Comisión de Asuntos Financieros y Bancarios de la Cámara de Representantes de la República Argentina (9).

b) *El concepto doctrinario de empresa.* — Los técnicos en economía están contestes en que los términos: empresa, (en sentido económico), giro, actividad, explotación, ramo, negocio, son sinónimos; además el concepto de empresa “aparece implícito en todo el contexto (de la ley 10597) y se infiere de los antecedentes que informan su sanción. Se integra en base a elementos de índole fundamentalmente objetivos que responden a la realidad económica nacional y se encuadran en los principios que rigen la materia” (10).

c) *El origen de nuestro texto legal.* — Nuestra legislación se ha inspirado en la ley argentina que contiene los mismos principios que ahora nuestro fisco ha consagrado.

d) *El principio de justicia fiscal.* — La tesis contraria implica consagrar una evidente desigualdad contributiva al admitir que dos entidades con iguales capacidades contributivas abonen distintos impuestos, por la sola circunstancia de tener una de ellas anexada otra explotación de menores rendimientos.

e) *El conjunto económico.* — Habiendo previsto el legislador una disposición expresa (el artículo 31 de la ley) para quienes desdoblen artificialmente una “empresa” en perjuicio del fisco, resulta innecesario otra disposición legal que ampare al recaudador cuando hace la operación contraria, esto es, cuando divide una persona jurídica en dos o más empresas. O bien, como dice la Suprema Corte de Justicia, existe precisamente en esos artículos (25 y 31 de la Ley) “una diferencia que permite afirmar que “la ley admite y tuvo en cuenta el desdoblamiento cuestionado. “Todavía, agrega que habiendo dos empresas, hay dos entidades “jurídicas independientes” (11).

(9) Sorondo y Carrera: El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios, Buenos Aires, 1944, pág. 64.

(10) Sentencia de la Suprema Corte de Justicia. Boletín Nº 54, pág. 7 y Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 3er. Turno. Boletín Nº 38, pág. 17, opinión del Prof. Paul Durand.

(11) Sentencia de la Suprema Corte de Justicia. Boletín Nº 54, pág. 9.

III. — ANALISIS DE LA OPINION DOMINANTE

a) *Naturaleza real del impuesto.* — Hemos visto que tanto la jurisprudencia nacional como la doctrina dan por sentado que se trata de un impuesto real. Pero la mera consideración de este aspecto, nos indica que el problema tiene dos puntos de vista que conviene distinguir: por un lado, aclarar si el impuesto es real o no; por otro, que significación o que influencia tiene, para la solución del punto, que el impuesto tenga uno u otro carácter.

Empezaremos por el primer aspecto, intentando averiguar que es un impuesto real.

Para Griziotti, un tributo es real cuando “se consideran las manifestaciones de la capacidad contributiva en relación con la riqueza imponible, sin tener en cuenta las **complejas condiciones personales y de familia** de los contribuyentes, en relación con las circunstancias económicas y sociales que lo caracterizan” (12). Más adelante agrega que en los impuestos personales la capacidad contributiva estará en “función del sexo, edad, estado civil, ciudadanía, salud, etc.” (13).

Dino Jarach el maestro tan en boga entre los tributaristas locales, dice por su parte que “se llaman impuestos personales aquellos impuestos en cuyos hechos impositivos tienen importancia cualidades personales del contribuyente. Estas cualidades pueden ser el sexo, la edad, el estado civil y de familia, la religión, la nacionalidad, la residencia o el domicilio, la profesión, etc.” (14).

En la Revista del Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, N° 2, Agosto 1940, pág. 14, en un estudio efectuado por el Cr. Mario Lagamma, se distinguen tres tipos de impuestos, que podrían tipificarse de la siguiente manera:

“Los impuestos personales gravan a los contribuyentes, ya sea considerándolos como una unidad económica, vinculando la persona al conjunto de sus bienes y réditos. En ambos casos se atiende por consiguiente y según las circunstancias, a su capacidad económica general.

“Los impuestos semi-personales gravan a los contribuyentes por la propiedad de un bien o el goce de una renta, sin considerar su capacidad económica general.

“Finalmente los impuestos impersonales gravan determinados

(12 y 13) Griziotti, Principio de Ciencia de las Finanzas, Buenos Aires 1949, pág. 231. Los otros puntos de vista a los que se refiere el Dr. Posadas Belgrano en su obra ya citada, tienen mucho menos entidad en la especie y no son generalmente tenidos en cuenta.

(14) Dino Jarach, El Hecho Imponible, Buenos Aires, 1943, pág. 151.

“bienes sin considerar la persona del contribuyente que los detenta”.

En el caso que tratamos, la capacidad contributiva la daría la “empresa”, elemento totalmente separable del “empresario”, titular de aquella. De aquí se deduce entonces que empresa significa giro o ramo, ya que admitir más de un giro dentro de la empresa, por el solo hecho de pertenecer a un solo empresario supone, siguiendo este razonamiento, refundir en una sola cosa, “empresa” con “empresario”. El impuesto dejaría entonces de ser real para convertirse en personal.

La lectura de las opiniones que hemos transcripto nos sugieren las siguientes consideraciones:

Comenzaremos por estudiar si el impuesto a las Ganancias Elevadas es un impuesto real. Casi todas las opiniones concuerdan en este aspecto, pero ninguna de ellas desarrolla los fundamentos que abonan esta opinión. Por consiguiente, extraen una conclusión de una premisa que **aún falta demostrar**.

Se da por sentado que empresa tiene, en nuestra legislación, un sentido totalmente distinto de empresario. No se estudia si efectivamente la ley le da esta acepción u otra distinta; lo cual es muy importante porque la simple lectura de las diversas leyes, así como de las palabras de los miembros informantes del Parlamento demuestran inequívocamente que la permanente referencia a la empresa ha sido hecha con exclusivo y único objeto de no gravar la actividad personal no empresística.

Además y siguiendo las definiciones de los autores italianos, resulta evidente que el impuesto no es personal ;pero falta aún demostrar que es real. Porque como lo anuncia la definición de Jarach, hay una tendencia a determinar los impuestos reales “al contrario” de los personales, esto es, que son reales aquellos que no son personales. Y estos últimos se caracterizan todos por condiciones inherentes a la persona humana, condiciones que no son aplicables a las personas jurídicas y que nada tienen que ver con el empresario unipersonal.

Si la condición necesaria y básica del impuesto personal es la edad, el sexo, la religión, etc., es obvio que cualquier impuesto que no tenga en cuenta esos elementos será lo contrario, o sea real, aun aquellos impuestos que gravan al empresario, persona física o jurídica. La tesis de que el impuesto grava al “giro” porque el impuesto es real pierde así su consistencia, desde que es forzoso admitir que un tributo puede ser real, cuando grava el “empresario, siempre que no tenga en cuenta las condiciones que este puede tener como persona humana”.

Surge entonces claro que, al referirse a la capacidad contri-

butiva total, los autores no se refieren a la forma que elige el particular para realizar sus negocios, sino a la posición que éste ocupa frente al impuesto; y cuando decimos “particular”, nos referimos al ser humano que en último término **siempre soporta el impuesto**, se llame dueño, socio o accionista. La confusión al interpretar el concepto proviene de olvidar que existen tres elementos en la formación de la empresa y no dos como se pretende. Por un lado, hay quienes insisten en separar empresa de empresario, omitiendo recordar que el empresario es en la mayoría de los casos una persona jurídica(15), que a su vez la forman determinado número de individuos; que, cuando es persona física, tampoco tiene operancia el hecho, porque el particular es el único que puede, de acuerdo con el artículo 60 del Código de Comercio, hacer afectación contable, (ya que no jurídica) de patrimonio a su negocio, y mantener por consiguiente su individualidad propia de comerciante, frente a la de persona humana(15).

Otros, en cambio, no distinguen empresa de empresario, porque ponen el acento conceptual en la diferencia entre empresa y los particulares que la detentan, sea directamente, sea por media de sucesivas etapas.

Pero ninguno de los autores que hemos visto tienen presente la triple existencia de elementos totalmente diferentes que hemos enunciado.

Por todo esto, nos parece más adecuada la clasificación de impuestos efectuada por el Cr. Lagamma, que hace una distinción dentro de los impuestos reales en el sentido clásico, separando los que gravan una capacidad contributiva determinada de los que gravan bienes o rentas sin tener en cuenta la personalidad del propietario.

Tomando en cuenta esta clasificación, se verá que el impuesto que tratamos encuadra mejor dentro de los semi-personales que dentro de los impersonales (reales).

La idea que hemos expuesto se ve corroborada por el tenor general y unánime del Parlamento Nacional en ocasión de discutirse la ley 10.597. Abundan en ambas Cámaras las referencias a la situación de las personas sobre las que incidirá el impuesto (pese a que grava la empresa...). A este respecto, expresaba la Comisión de Asuntos Financieros y Bancarios de la Cámara de Representantes: “El proyecto exonera a las empresas cuyo capital” no exceda de \$ 50.000.— Dicha exoneración no beneficiará a las

(15) Esta afirmación es válida especialmente en el caso que tratamos, por cuanto el impuesto grava las empresas a partir de un determinado capital. La actividad unipersonal es más corriente en las actividades de reducidas dimensiones.

"sociedades anónimas. Y está bien: porque el accionista de una "compañía, sea capitalista poderoso o simple ahorrista no trabaja "directamente y percibe, sin esfuerzo alguno, su dividendo "anual"(16).

Es curioso además, que siendo este impuesto tan real en la mente del legislador, como se pretende, se hayan hecho tantas referencias y comparaciones entre este impuesto y el impuesto a la renta, cuya característica de personal nadie discute.

Por otra parte, no le damos a la opinión del legislador una importancia tal que nos obligue a despreciar la letra de la ley. Tampoco valoramos la opinión doctrinaria cuando ésta no se adapta a lo que preceptúa la legislación positiva. Entendemos que ningún tributo es real simplemente por el hecho de que así lo diga un legislador o un tributarista, sino que lo que determina su calidad de tal, será únicamente el conjunto de normas legales que lo regulen, cuando éstas contengan el mínimo de determinantes que la doctrina exige para darle ese carácter.

Asimismo, nos parece que un impuesto será personal, aunque el legislador diga lo contrario, cuando su naturaleza jurídica tenga presente en forma primordial el sujeto del mismo en cuanto persona humana.

Y aún así hay confusiones. Como muy bien dice Griziotti, "el "mismo tributo juzgado por diversas opiniones llegó a ser declarado unas veces personal y otras real, siendo considerados cada "vez y a particular arbitrio aspectos diferentes del tributo. En "otros casos se llegó a juicios contradictorios, considerándose reales "aún impuestos que gravan directa y personalmente al contribuyente"(17).

Hechas estas consideraciones sobre la naturaleza del impuesto, diremos que nos parece inoperante la discusión. Aún aceptando que el impuesto es real, dicho carácter tampoco apoya la tesis dominante. En efecto, es imprescindible, dentro de este cuadro que el impuesto grave la empresa; sólo falta saber lo que es ésta, para la ley. Y como hasta ahora no se ha demostrado que

(16) Bellagamba —op. cit., pág. 156—. A mayor abundamiento, es interesante repetir las palabras del Representante Nacional Sr. Chouhy Terra: "Mañana las circunstancias van a cambiar y la ley va a seguir en vigencia y nos vamos a encontrar con que gravaremos al modesto accionista de la sociedad anónima, que tiene diez, quince, veinte mil pesos en acciones en esa sociedad anónima que da un rendimiento superior al 12%, pero no vamos a gravar al multimillonario terrateniente o poseedor de títulos, que percibe enormes sumas sin que la sociedad se haya beneficiado de sus esfuerzos ni del producto de su inteligencia ni de su trabajo". (Bellagamba, op. cit., pág. 191).

(17) Griziotti, Impuestos reales o personales y objetivos o subjetivos. Revista de Hacienda N° 1, Vol. II, Marzo 1938, México D.F., pág. 39.

el legislador le haya dado el sentido definitivo que la doctrina le atribuye (empresa en sentido económico u objetivo), vale para todas las teorías la clasificación de impuesto real, puesto que todas admiten que se está gravando la empresa. Sólo que el sentido que se le adjudica al vocablo es distinto en cada caso.

En resumen, entendemos que sólo la lectura de la ley en su conjunto orgánico podrá aclarar si se trata de un impuesto real o semi-personal. Que cualquiera sea la naturaleza del impuesto, dicho aspecto no incide en forma decisiva para la dilucidación del problema. Volveremos pues más adelante(18).

b) *La legislación argentina.* — La ley argentina ha sido el origen y modelo de la nuestra, si bien ésta no reproduce textualmente aquella, precisamente en lo que tiene relación con este aspecto del impuesto. Escapa a la índole de este trabajo el análisis comparativo de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales y argentinas. No obstante, compartimos la opinión del Sr. Juez de Hacienda, Dr. Dubra en el sentido de que nuestras reglamentaciones carecen de las que en la Argentina estatuyen la facultad del Recaudador de desdoblar empresas(19).

Si el legislador nacional se inspiró en la ley argentina y evitó cuidadosamente la introducción en nuestros textos legales de los principios de desdoblamiento, debe haberlo hecho ex-profeso, ya que resultaba más cómodo copiar textualmente aquella.

A propósito del carácter netamente real del gravamen argentino, dicen Sorondo y Carrera(20), que ello emana del informe de la Comisión Asesora del Gobierno, que expresaba: “No ha parecido conveniente otorgar al tributo un carácter personal, esto es, establecerlo en función de cada una de las personas propietarias de la empresa, por cuanto ello sólo hubiera logrado

(18) Un ejemplo claro de lo expuesto se encuentra en la modalidad de liquidar el impuesto en base a las ganancias obtenidas sobre determinado capital. Siendo el capital fiscal la diferencia entre el activo y el pasivo fiscales, es corriente que dos empresas con iguales activos e iguales utilidades, produzcan distintos rendimientos porcentuales según la proporción existente en una y otra en el capital y el pasivo, es decir entre el aporte propio y el ajeno, si se nos permite la expresión. Ambas abonarán por lo tanto distintos impuestos. Quiere decir que según la influencia que tenga el “empresario” en la “empresa”, se liquidarán distintos gravámenes. Hay pues una evidente correlación entre el impuesto y la posición que el titular ocupe en la empresa, cosa que no ocurre en los impuestos típicamente reales en los cuales nada tiene que ver la situación económica del titular del bien o del acto gravado.

(19) Sentencia del Juzgado de Hacienda de 1er. Turno, Boletín Nº 25, pág. 29.

(20) Sorondo y Carrera, op. cit., pág. 64.

“complicar el sistema”. Este razonamiento no es aplicable al caso nacional (y ni siquiera al argentino) (21) y contradice abiertamente la tesis dominante. Si debemos seguir con la distinción entre “empresa” y “empresario” se observa que el informante de la ley argentina no tiene claros estos conceptos. Las personas rara vez son “propietarias” de la “empresa”, sino que integran la persona jurídica titular de la empresa. En los casos en que las personas ejercen la actividad en forma individual, es decir, son efectivamente propietarias de la empresa, no es tampoco aplicable el razonamiento de la Comisión, porque allí no hay tal “complicación” en el “sistema”. Solamente adquiere sentido lo expresado por el informante argentino cuando se tiene presente nuestra triple diferenciación entre **empresa, empresario y los particulares que lo forman**. Porque es evidente que liquidar el impuesto en base a la situación personal de cada uno de los particulares (que integran la persona empresario) hubiera sido sumamente engorroso. En cambio, el modo más fácil de liquidar el tributo y simplificar la recaudación, es el de tomar cada entidad jurídica como sujeto de la obligación, sin tener en cuenta cuantos giros explota. Una vez más se observa que también en la República Argentina se tenían presentes dos conceptos: por una parte la empresa (subjetiva u objetiva) y por la otra aquellos que deben soportar en último término el impuesto.

c) *El principio de la igualdad contributiva.* — Este principio, como todos aquellos que se utilizan en el análisis e interpretación de las normas tributarias, debe aceptarse en los casos de oscuridad u omisión de la ley.

La Constitución de la República consagra la igualdad ante la ley para todos los individuos; pero como en la especie según la tesis oficial, el sujeto del impuesto no es persona física o jurídica, no tiene razón de aplicarse este principio. En cambio, el principio de equidad a que nos estamos refiriendo tiene un contenido lógico y social si contempla la situación del empresario, que es precisamente lo que se pretende evitar con la argumentación actual.

(21) No es este el único caso de confusión; al igual que nuestra ley, la norma argentina utiliza alternativamente como sujeto del impuesto a la empresa y el empresario. Pero en ella tiene menos objeto la polémica, ya que el Decreto Reglamentario N° 21703 contiene disposiciones concretas que cierran el debate, del punto de vista práctico, al menos. Sobre la ilegalidad del mismo, ver la opinión de Jarach transcrita por la sentencia del Dr. Dubra, Boletín N° 25, pág. 28.

IV. — NUESTRA POSICION

1. Criterio de Interpretación

Al referirnos en el Capítulo III a los argumentos oficiales, hicimos referencia a los arts. 25 y 31 de la ley 10597, y en forma deliberada hemos omitido comentarios porque preferimos considerarlos conjuntamente con los demás artículos que tienen vinculación con el tema.

No pretendemos efectuar el análisis exhaustivo de todo el texto legal; bastará con la lectura de aquellos que mayor importancia tienen en el tema.

La breve historia de los argumentos estudiados nos permite sacar una conclusión muy importante: todos ellos, con una excepción (precisamente los arts. 25 —derogado— y 31 de la ley) son argumentos extra-legales, o por lo menos, cuando analizan los preceptos legales, lo hacen “adecuándolos a la naturaleza real del impuesto y a los principios jurídico-tributarios que deben regir la cuestión (22). Nadie, con excepción del Juez de Hacienda Dr. Dubra (23), ha analizado el texto legal, en forma objetiva, para establecer si efectivamente no contiene la solución de la controversia.

Pero como entendemos que existen discrepancias insalvables entre la ley —por un lado— y la jurisprudencia y la doctrina por el otro, es conveniente analizar en forma breve como deberá encararse la interpretación de la norma, con el objeto de llevar una línea de conducta homogénea y orgánica, que permita obtener conclusiones, que siendo lógicas, sean también consecuentes con el sentido de la ley, y si se puede, además, con la presunta voluntad del legislador (24).

Aunque el problema de la autonomía del Derecho Tributario y la interpretación de sus normas merece un estudio aparte, con un concepto un poco simplista, comenzaremos por decir que a falta de otras normas de derecho, en la especie, deberá recurrirse a lo preceptuado por el Código Civil, arts. 17 a 20. Así se deduce al menos de la lectura del inciso segundo del artículo 10° de la Constitución que determina que ningún habitante de la Repú-

(22) Sentencia del Tribunal de Apelaciones 3er. Turno, ya citada, Boletín N° 38, pág. 15.

(23) Sentencia del Juzgado de Hacienda, Boletín N° 25, pág. 28.

(24) Decimos presunta, porque creemos poder demostrar que el legislador jamás vislumbró este aspecto del impuesto.

blica será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Por consiguiente, recurriendo a la única fuente de derecho de que disponemos, nos encontramos conque el codificador ha determinado la guía del intérprete de la siguiente manera:

- a) sentido claro de la ley.
- b) a falta de éste, su intención o espíritu, claramente manifestado en ella, o en la historia de su sanción.
- c) Las palabras técnicas se emplearán en su sentido técnico, salvo las que claramente se vea que el legislador les dió otro sentido.

Se desprende entonces que es imprescindible comenzar por la lectura gramatical y castiza de la ley antes de recurrir a la interpretación extensiva o a la doctrina: siendo claro el texto legal **y armónico su contenido**, no valen otras interpretaciones. Tal es, además, el criterio seguido por nuestra jurisprudencia en algunos casos de gran resonancia, habidos últimamente en los cuales, la letra de la ley, en franca contradicción con el deseo del legislador, primó sobre éste en los estrados judiciales (25).

Nuestro derecho positivo no contiene, como el de la República Argentina, normas especiales para la interpretación del Derecho Tributario. Para que el lector local pueda apreciar debidamente la diferencia de criterio a seguir en el estudio del derecho en uno y otro país, consideramos oportuno transcribir el art. 12° de la ley 11.683, texto ordenado en 1956, que dice: "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas,

(25) Estos casos son: 1) El llamado caso Caubarrere, a propósito del impuesto a las ventas como recurso jubilatorio creado por la ley del 16 de agosto de 1928. El criterio adoptado por el Directorio de la Caja de Jubilaciones de la Industria y Comercio, como consecuencia de algunas sentencias judiciales, se apoya en el informe de la Asesoría Letrada, publicado por la Revista de la Caja, N° 5, junio de 1952, pág. 14, de la cual extraemos el siguiente párrafo: Quiero decir que los demás productos o ventas en ulteriores negociaciones no pagan el 3 o/oo, en virtud del art. 2 de la ley del 41, que ordena abonarlo una sola vez por el importador o fabricante, tampoco deben pagar el 3o/oo. Esta interpretación se contradice con el propósito del legislador, demostrado en los antecedentes, y proceso de formación de la ley, antes referida. Pero siendo clara la letra de ésta, no es posible desatender su tenor literal, so pretexto de consultar su espíritu. ASI LO ESTABLECE UN PRINCIPIO UNIVERSAL DE DERECHO, CONSAGRADO EN EL ARTICULO 17 DEL TITULO I DEL CODIGO CIVIL".

2) Ver los casos a que se refiere la llamada N° 36.

conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

Pero, justo es decirlo, no todos comparten esta opinión. Así por ejemplo, la Sentencia del Tribunal ya citada recurre en alguna ocasión al Código Civil (arts. 17 a 20) y otras, a la interpretación extensiva basándose en “el propósito de la ley”. También la Suprema Corte sigue este camino al expresar que “la interpretación literalista de las leyes fiscales, en base a la que en el primer pronunciamiento rechazó la pretensión de la Oficina, no tiene asiento en ninguna ley escrita y sólo reposa en un fundamento consuetudinario” (26).

Hechas estas salvedades, comenzaremos por estudiar los arts. 1º y 2º de la ley.

2. Hecho Imponible

Artículos 1º y 2º de la ley 10597 (texto vigente)

Encontramos que, según el artículo 1º quedan gravadas por el impuesto “las ganancias obtenidas en cualquier actividad ejercida en forma de empresa por persona física o jurídica...”.

Esta redacción, “introducida por la ley 10756”, no tiene variantes con respecto al texto de 1944, salvo en lo que se refiere a las explotaciones agropecuarias.

Es evidente que de este artículo no puede deducirse si la empresa comprende una única actividad o varias, más bien admite ambas interpretaciones. Pero antes de pasar al artículo 2º, es del caso destacar: la empresa (en sentido subjetivo) tiene existencia oficial, pues está reglamentada por las leyes. La empresa en sentido objetivo, económico, es un concepto doctrinario, con muy distintas acepciones. Parece entonces más lógico que, salvo prueba en contrario, el legislador haya utilizado el término, en este primer artículo, en el sentido ya admitido por la ley que en uno nuevo que hasta ahora, no tiene características normativas fijas.

Pero pasemos al artículo 2º, comenzando por transcribir el artículo 68, inciso “a” de la ley 11285, derogado luego por el artículo 51 de la ley 11490, agregado al artículo 2 de la ley original, que expresaba: “A los efectos de la presente ley, se en-

(26) Sentencia de la Suprema Corte de Justicia, Boletín Nº 54, pág. Nº 8.

tiende por empresa toda actividad de persona física o jurídica que utiliza capital y está organizada para obtener ganancias, sea industrial, comercial, financiera, de representaciones, corretajes o remates y de otros auxiliares del comercio, como balanceadores, despachantes de aduana y comisionistas”.

Tampoco de este artículo puede deducirse si el concepto de empresa comprende “toda actividad” o bien “cada actividad”. Pero poco después, la ley intenta nuevamente una definición del concepto, por medio del artículo 52 de la ley 11490, luego de haber derogado el artículo que hemos transcripto (por medio del artículo 51).

Con este nuevo agregado, la redacción actual del artículo 2º de la ley es la siguiente:

“Declárase que el concepto de empresa previsto en el inciso 1º de la ley 10.597 de 26 de diciembre de 1944, comprende *toda la actividad desarrollada habitualmente por personas físicas o jurídicas*, que se manifiesta por la organización del trabajo aplicada sobre la riqueza para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de los bienes o en el trabajo ajeno o en el crédito o empleando valores industriales”.

Hemos subrayado la expresión “Toda la actividad desarrollada habitualmente por persona física o jurídica...” porque la definición legal reviste carácter de interpretación auténtica efectuada casi seis años después de la ley interpretada. No sólo no apoya la tesis dominante sino que se inclina abiertamente hacia la unificación de todas las actividades que desarrollan personas físicas o jurídicas. Al darle esta redacción al artículo, el legislador ha puesto el acento conceptual, no en una discriminación de actividades, sino en la totalidad de las actividades del empresario. Y lo que es aún más importante, esta interpretación es absolutamente consecuente con todo el texto legal, como se verá. Por eso preferimos seguir adelante antes de extraer conclusiones definitivas.

3. Beneficios no gravados

El art. 3º, inciso c), sustituido por el art. 65 de la ley 11924
que expresa: “Quedan exceptuadas del impuesto...”

- c) Las ganancias de empresas, sociedades o explotaciones cuyo capital no exceda de \$ 50.000.00, moneda nacional, siempre que no revistan el carácter de sociedades anón-

nimas". (El mínimo fué elevado luego a \$ 100.000.00 por el artículo 65 de la ley 11924).

Dos aspectos interesantes tiene este breve inciso, que merecen un comentario especial.

En primer lugar, rompiendo con todos los canones, se gravan al unísono empresas, sociedades, explotaciones... Significará que los tres términos son sinónimos? O bien, son cosas distintas, pero cualquiera de ellas puede ser sujeto pasivo del impuesto? Si sucede esto último, tenemos ya un caso en que una sociedad, entidad jurídica se encuentra directamente gravada por el impuesto. Lo que equivale a decir, empleando la terminología oficial, que la ley confunde empresa con empresario.

El segundo aspecto digno de mención se refiere a la excepción hecha en perjuicio de las sociedades anónimas. No corresponde extenderse aquí sobre la equidad de esta disposición tan injusta, cuyo origen ya hemos visto (27). Pero sí debe llamar la atención la inconsecuencia que representa para un impuesto "tan real" el tener en cuenta la naturaleza jurídica del titular de la empresa.

Todavía este aspecto presenta una nueva dificultad: si la sociedad anónima ejerce dos actividades, cabe preguntarse si con la nueva tesis, el artículo queda sin efecto, o bien, a los efectos fiscales, existen dos sociedades anónimas (28).

4. Enajenación de Empresa

El art. 25 (derogado por el art. 53 de la Ley 11490)

"En casos de ventas, transferencias, fusiones, absorciones, consolidaciones y demás operaciones análogas, el valor de los bienes de la nueva empresa no podrá ser superior al que resulte de deducir de los precios de costo de la empresa antecesora o del valor de los bienes en la fecha de su ingreso al patrimonio de la misma, el importe de las amortizaciones que autoriza esta ley. De igual manera se procederá cuando los bienes de una empresa hayan sido revaluados, sin perjuicio de lo que dispone el art. 20 inc. b. También se aplicarán las disposiciones que ante-

(27) Ver Capítulo III, inciso "a" y llamada N° 16.

(28) En la Argentina, este aspecto ha sido expresamente resuelto por el Decreto N° 21703.

ceden, siempre que se trate de entidades jurídicas independientes, pero que constituyan un mismo conjunto económico. Los efectos de este artículo alcanzan a todas las situaciones previstas en él, que se hayan producido a partir del 1º de enero de 1943”.

Al ser derogado este artículo, la opinión imperante perdió su mejor aliado, pues por primera y única vez el legislador encaró la utilización de los términos “entidades jurídicas” en lugar de hablar de empresas. Pero en realidad, el argumento se invierte cuando se le confronta con el artículo 31, como veremos.

5. Gastos Admitidos

Artículo 28, incisos “a” y “d” (Se refiere a los gastos no admitidos fiscalmente)

- Inc. a) “Remuneración de servicios del dueño o socios de la empresa. Sin embargo se admitirá deducir la remuneración abonada o acreditada por servicios en la siguiente forma:...”
- d) “Remuneraciones ordinarias o extraordinarias, cualquiera sea su causa o naturaleza, en favor de Directores y Síndicos...”.

Pasamos por alto el análisis particular del artículo, que al igual que el 3º, inciso c, sigue creando confusiones atendiendo a las distintas naturalezas jurídicas de los “empresarios”. Pero lo que tiene mayor importancia es aclarar si una sociedad que tiene dos “giros” o “empresas”, tiene derecho a descontar dos sueldos máximos por cada socio o director. En la práctica, la Oficina ha solucionado el punto mediante la aplicación, con carácter general, del principio de excepción establecido al pie del artículo que hemos transcripto, lo que entendemos es ilegal (art. 4º del Decreto del 20 de julio de 1950) (29).

(29) En efecto la ley dispone que la Oficina podrá “en cualquier caso por motivos, fundados, reducir y hasta suprimir las deducciones establecidas en este inciso y en el inciso a”. Resulta claro que una resolución que en cada caso debe fundarse no puede ser aplicada con carácter general, sin expresión de causa. Con más razón si la norma general existía ya en el texto original de la ley 10.597 (inc. a) y fué derogada por el art. 68 de la ley 11285.

6. Conjunto Económico

El artículo 31

“Si desde el primero de enero de 1943 en adelante, se hubieran formado o se formaran dos o más empresas, de cualquier índole, por desdoblamiento de capitales de un mismo conjunto económico, de tal manera que ese desdoblamiento pueda traer como consecuencia la exención o la disminución del pago del impuesto, la Oficina Recaudadora estará facultada para reunir, según las circunstancias, en un balance fiscal único, los resultados de dichas empresas”.

Este artículo es uno de los más importantes y quizás el único, con el 25, al que se haya hecho referencia en las distintas resoluciones y sentencias.

Debe su importancia a ser el único que toca el tema, aunque encarado del punto de vista contrario, o sea de la facultad del fisco de unificar empresas.

Tenemos aquí una nueva referencia directa al empresario, único elemento de juicio para caracterizar el conjunto económico. En este artículo se aprecia aún más la realidad jurídica existente, sin la cual el artículo no tiene sentido y puede suprimirse: se prevé que las empresas, para disminuir el impuesto, busquen desdoblarse en dos o más distintas. Caben pues dos interpretaciones: A) Que tomemos “empresa” en sentido subjetivo, de entidad jurídica, de empresario. En este caso el artículo tiene su lógica, porque la existencia de dos o más entidades jurídicas independientes que formen un conjunto económico no tiene relevancia fiscal. En efecto, *prima facie*, para el fisco(30) sólo existe la empresa en sentido jurídico, la persona física, la sociedad que, decidida a emprender un negocio, procede a cumplir con los diversos requisitos inherentes al caso. Puede inclusive suceder que una persona jurídica (en la especie, la persona física no puede hacerlo) resuelva desdoblarse en dos o más personas jurídicas con el objeto de disminuir el monto del gravamen a abonar. La ley toma sus providencias para evitarlo y determina que, desde el punto de vista fiscal, ello será inoperante, porque el Recaudador tiene la facultad de obligar al contribuyente a restaurar la situación original en el aspecto tributario.

(30) La propia redacción del art. 25 confirma este aserto.

B) Que tomemos empresa en sentido objetivo, de giro, actividad, etc. En este caso ambas empresas pertenecerán a la misma persona (física o jurídica), tendrán una única personalidad ante el fisco, tendrán un único número de inscripción, formularán una única declaración jurada; luego, no puede haber tal “simulación”, desde que todo está a la vista. Por consiguiente, con esta interpretación, el artículo 31 es inútil, no tiene aplicación práctica o teórica, reglamenta un caso que no puede darse. Todo lo cual nos hace pensar que el legislador a esta altura de la redacción de la ley no conocía ni sospechaba el sentido objetivo del vocablo empresa.

Hay una excepción a lo expuesto que merece un comentario especial. Se nos informa en la Oficina de Recaudación que cuando una persona física ejerce dos actividades distintas, se le considera dos empresas, sujetas a doble inscripción y a dobles obligaciones fiscales. Pero tampoco en este caso se tendrá la oportunidad de utilizar el texto legal. Porque, acorde con la tesis oficial, el particular que tiene dos giros, tiene dos empresas. Luego, aunque haya conjunto económico, no pueden unificarse. Siendo la misma persona física la propietaria de ambas, no puede haber tal simulación en su constitución, pues ambas figuran bajo un mismo nombre. Además, el caso, si existe, debe ser muy raro en empresas cuyo capital sea superior al mínimo imponible. En general, con criterio moderno, la persona física pocas veces constituye dos o más empresas en sentido objetivo, con distintas actividades y bajo un nombre único.

Los comentarios efectuados, aún cuando parecen suficientes, son innecesarios. El artículo 31 es claro en su redacción y al hacer expresa referencia a la “unificación de los balances de varias empresas” no deja dudas sobre el único sentido que este término tiene para el legislador.

El Decreto Reglamentario fecha 11 de julio de 1945 tampoco pierde ocasión de darnos razón. Por ejemplo, su artículo 67 dice que:

“cuando corresponda refundir en una liquidación fiscal única los balances de dos o más empresas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 de la ley, el impuesto total resultante, intereses y multas, se liquidarán en proporción a las ganancias del balance fiscal de cada empresa y se podrán cobrar a todas en esa proporción o a una o más de ellas en caso de insolvencia”.

Quienes basan su tesis de desdoblamiento en este artículo han incurrido a nuestro juicio en el error de tomar una medida

legal de excepción como regla general. Si el legislador, en un caso determinado, desconoce por razones fiscales la integridad jurídica de la empresa, ello no significa que en todas las ocasiones —aun aquellas en que no se dan los presupuestos legales— el criterio a aplicarse será el mismo.

Por el contrario, nos parece que la consagración de la excepción reafirma la tesis general, contenida en la clara redacción del artículo 31 y en todo el resto del articulado de la ley.

La doctrina nacional, y aún la argentina, que sostienen con carácter general la interpretación económica u objetiva del término, no hacen ninguna referencia a textos legales, salvo los artículos 25 y 31, que ya hemos comentado. El Dr. Posadas Belgrano, que dedica en su obra un amplio capítulo a este tema, opina que “es evidente que la ley se refiere a empresa, tiene presente “ a ésta en su significado económico y no jurídico, así lo evidencian los arts. 25 y 31 de la ley 10.597 que permiten a la Oficina “ gravar a la empresa económica como tal, prescindiendo de la “ realidad jurídica de su organización, cuando la organización “ jurídica de la empresa no coincida con la realidad económica”. “ Y termina el párrafo expresando que “Así se ha aplicado la “ ley con aceptación de la Oficina y de los contribuyentes respecto a este criterio” (31).

Parecería más bien que la larga lista de sentencias administrativas y judiciales demuestran que los contribuyentes que han aceptado este criterio, lo han hecho más por necesidad que por convicción. En el resto de su exposición sobre el tema, el Dr. Posadas no hace referencia a ningún otro texto legal, por lo que preferimos seguir la opinión del Dr. Rocca (citada por el mismo) que se inclina, como nosotros, hacia el concepto jurídico de empresa.

El artículo 31 tiene también su importancia porque consagra la tesis de que únicamente por mandato legal puede el Recaudador alterar la realidad jurídica del contribuyente, *constituido en forma regular al amparo de las leyes vigentes*, principalmente el Código de Comercio. Y por el mismo principio, tampoco puede el fisco desdoblar una unidad jurídica existente, sin norma legal expresa, a pretexto de interpretar el sentido económico de un término, que, como estamos viendo, ha sido empleado en muy diversas acepciones —y en la especie, nos atrevemos a decir— con criterio orgánico y definido en el sentido contrario.

Justo es decirlo, en beneficio de la tesis oficial, que el artículo 56 del Decreto del 11 de julio de 1945, encara por primera

(31) Dr. Posadas Belgrano, op. ct. 2ª Edición, pág. 105.

vez la posibilidad de que una misma persona “o conjunto económico” sea titular de “empresas o explotaciones”. En lo que se refiere a prestarnos alguna ayuda en la solución del problema, lamentablemente es confuso, pues en el inciso primero se refiere “al desdoblamiento de capitales de la nueva empresa”, mientras que en el segundo, como ya dijimos, trata el caso de varias empresas propiedad de un mismo conjunto económico (que en si ya supone cierta simulación). Por su tenor general, puede decirse que este artículo prevé únicamente el caso de empresarios que simulen distintas empresas, y *el único modo posible de hacerlo* es creando distintas entidades jurídicas que se convierten en distintas empresas. No puede ser el caso de una única entidad jurídica que ejerce diversos giros, ya que en esta ni hay ni puede haber tal simulación(32).

Y para terminar con este aspecto, transcribiremos las palabras de la Oficina de Recaudación, extraídas del Repartido N° 7, Boletín 2, pág. 10 (2ª Edición): “Cuando una o más empresas que constituyen entre sí un conjunto económico **se convierten por un acto jurídico** cualquiera en otra u otras e conómicamente “iguales...”.

Más adelante reproduce los mismos conceptos en párrafos similares, y termina infiriendo, de lo mismo, que el fisco está autorizado a desdoblar entidades jurídicas. Una vez más, cuando conviene al interés fiscal, se toman “actos jurídicos”; luego, cuando deja de convenir, se abandonan “realidades jurídicas” para aceptar únicamente “realidades económicas”, aunque estas sean “anti-jurídicas”, y aunque, por un instante, se confunda “empresa con empresario”.

7. Ganancias Eventuales

Artículo 52

Agregado por el artículo 17 de la ley 10.959, del 28 de octubre de 1947, modificado por el artículo 53 de la ley 11.490 del 18 de setiembre de 1950

Este artículo no tiene aplicación directa en este tema. Pero contribuye a demostrar cual es el criterio oficial cuando se trata

(32) Respecto a esto, conviene recordar que las únicas personas que, de acuerdo con el art. 60 del Código de Comercio, pueden hacer afectación contable de patrimonio a un negocio, son las personas físicas. Las personas jurídicas tienen contable y jurídicamente un mismo patrimonio.

de establecer la verdadera diferenciación entre los términos alrededor de los cuales gira la controversia. Aquí pretendemos demostrar en forma terminante que la Oficina de Recaudación no valora el alcance del término “empresario” y que cuando redundando en beneficio fiscal, lo confunde con “empresa”.

Dice este artículo en su redacción actual:

“Declárase que en todas las enajenaciones de empresas que impliquen la sustitución total o parcial del titular de la empresa, deberá abonarse un impuesto del 20% del monto total del sobreprecio o valorización que resultaren”.

Esta redacción es similar en cuanto al hecho generador del impuesto a las transferencias de empresas, creado por el artículo 53 de la ley 11924 del 27 de marzo de 1953. En efecto, este expresa que:

“Las operaciones comerciales que comporten enajenación de empresa o sustitución parcial o total del titular de la misma, abonarán un impuesto del 15 o/oo sobre el precio de la operación...”.

Ambos artículos gravan dos tipos de operaciones:

- a) La transferencia de dominio de la empresa.
- b) Cualquiera modificación que se opere en el titular de la misma.

Respecto al caso “a” nada tenemos que decir. Merece en cambio la pena detenerse a analizar el caso “b”, que nos ha de aportar singular claridad en el análisis que estamos efectuando.

Hemos visto ya que el titular de la empresa es el empresario; que éste puede ser persona física o jurídica, organizada de acuerdo con las leyes comunes. Ya nadie pone en duda que las personas jurídicas permanecen incambiadas, sin perjuicio de los cambios que se operen entre sus integrantes (33) (34).

En otras palabras, el cambio de socios en una sociedad personal no altera ésta, que sigue siendo la misma. Por lo tanto, las cesiones de cuotas entre socios, o de estos a terceros, no significan en modo alguno sustitución parcial o total del titular de la empresa, *la cual permanece inmutable como persona jurídica*; sólo se daría el caso previsto por la ley en algunos casos muy

(33) Art. 19 de la ley 10793, del 19 de setiembre de 1946.

(34) Ver “Les Droits des Actionnaires dans les Sociétés Anonymes” por Pierre Vigreux — Paris 1953, págs. 55 . 94.

limitados y raros, como las cesiones de cuotas afectuadas entre coherederos o entre socios de una sociedad comercial irregular (35).

Es evidente que esta posición es la única que se adapta perfectamente a los principios generales de derecho y a la doctrina oficial de no confundir “empresa” con “empresario”, ni a éste con las personas físicas que lo forman.

La opinión que hemos expuesto ha sido confirmada ya por varios Juzgados de Primera Instancia, para el impuesto del 150/00 y valen —como ya hemos visto— para el impuesto a las Ganancias Eventuales (36).

Pese a esto, es sabido que desde la vigencia de la ley 10959, la Oficina ha venido cobrando el impuesto a las Ganancias Eventuales por los sobreprecios ocurridos en las cesiones de cuotas; y lo sigue pretendiendo aún; y ha cobrado también, hasta la fecha el impuesto del 150/00, por operaciones similares.

Es obvio que aún hoy, si la Oficina de Recaudación tiene claro el concepto de empresa, no lo tiene cuando se trata de empresario. A menos que se pretenda, por razones fiscales, desconocer la real existencia de la persona jurídica sociedad comercial y gravar las operaciones efectuadas por sus integrantes al estilo del derecho fiscal de los Estados Unidos de América (37).

Esta actitud en tanto más sorprende, si se piensa que la Oficina de Recaudación debe tener cierta influencia en el articulado de las leyes referentes a tributos que ella recauda. Desde este

(35) Opinión del Dr. R. Mezzera Alvarez. Justicia Uruguaya, Caso 4061, N° 13. Juzgado Civil 7° Turno. La Hipótesis de la “sustitución parcial” del titular de una empresa a que se refiere el art. de la ley 11924 sólo podría aplicarse en el caso en que existan varios titulares, o co-titulares, de una misma empresa, como podría ser, por ejemplo, el caso de una empresa explotada por una comunidad de herederos o quizás también el caso de una empresa explotada por una sociedad comercial irregular (la cual no llegaría a erigirse, en la opinión que nos parece más admisible como persona jurídica).

a las Transferencias de Empresas, creado por la ley 11924. Revista de Sociedades Anónimas N° 104, Enero de 1955, pág. 29. *Sentencia del Juzgado Civil de 2° Turno*. En tales compañías (las de Responsabilidad Limitada) la simple cesión de cuotas sociales que puede operarse aún entre los propios socios, no comporta modificación en la personalidad de la Sociedad, mutación de su patrimonio, ni de las obligaciones y derechos de ésta con respecto a terceros... *Juzgado Civil de 7° Turno*. Caso 3995, Justicia Uruguaya, pág. 116. “Y no comportando la cesión de cuotas de socio de responsabilidad limitada una enajenación de empresa y estando fuera de cuestión que pueda constituir “una sustitución parcial o total del titular” de la empresa, ya que el titular de la empresa luego de la cesión continúa siéndolo de la Sociedad de Responsabilidad Limitada y no los socios... etc.”.

(36) Sentencias a propósito del hecho imponible en el Impuesto

(37) B. Supervielle, Revista de Economía N° 28, pág. 406.

punto de vista, debemos pensar que el legislador pretendió gravar las cesiones de cuotas en sociedades personales; lo contrario sería pretender que el texto legal fué hecho exclusivamente para casos tan excepcionales como los ya vistos, operaciones éstas, que por su escaso número no merecen un gravamen. Por todo esto nos parece que el redactor de la ley, sea cual fuere, no tuvo presente la tan mentada independencia entre empresa, empresario y sus integrantes, y no previó la derivación que hemos anotado que tanto perjudica el interés fiscal, creando, además, una situación de evidente injusticia, ya que los que compran empresas abonan los impuestos del 20% por el sobreprecio y del 150/oo sobre el precio (38), mientras que los que compran cuotas no abonan nada.

Y a la postre, con algunas diferencias mínimas, se llega a lo mismo.

8. Enajenación de un giro

Artículo 55

Hasta ahora hemos analizado diversos artículos cuyo tenor general está muy lejos de apoyar la tesis oficial. Consideraríamos haber hecho lo suficiente si no quedaran aún dos más por tratar, que contienen definiciones expresas en lo que a este tema interesa.

“Cuando la transeferencia, venta, u otra operación similar comprenda solamente *alguno o algunos de los giros gravados por esta ley*, que fueren técnica o económicamente separables, la ganancia exenta que por ello se origine se computará solamente en el *giro o giros a que acceda*, sin afectar el rendimiento global de la Empresa. Lo mismo se hará siempre que los porcentajes de utilidad de los *diversos giros de la empresa...* (el subrayado es nuestro).

Ante esta meridiana claridad de la ley, no desmentida ni negada, según se ha visto por ninguna otra disposición, parece innecesario insistir. No sólo el legislador define la empresa como

(38) La tasa del impuesto del 150/oo fué elevada al 5% por el art. 22 de la ley 12276 del 10 de febrero de 1956.

elemento económico formado por más de un giro, sino que además reafirma lo ya expresado al tratar el artículo 31, de que no puede haber desdoblamiento de unidad jurídica sin texto legal que lo autorice.

9. Impuesto a las Empresas Financieras

El artículo de la ley 10810 del 16 de octubre de 1946 y su decreto reglamentario del 21 de agosto de 1947

Hemos dicho, en el capítulo anterior, que existían dos definiciones legales sobre las cuales ninguno de los intérpretes había prestado atención; ya hemos visto una, la del artículo 55. Ahora entraremos al estudio de un texto legal, íntimamente vinculado al impuesto a las Ganancias Elevadas, y en el cual el legislador definió en forma terminante el concepto “empresa”, si bien lo hizo a los efectos del impuesto a las empresas financieras, gravamen cuya estrecha vinculación con aquél es evidente y está contenida en el propio texto legal (artículo 7º de la ley 10810).

Dice el artículo 6º, inciso 3º:

“Se entiende por empresa financiera aquella cuya **actividad principal sea realizar total o parcialmente**”... (El subrayado es nuestro).

De acuerdo con este texto, una empresa puede tener una actividad principal, y por fuerza, **debe tener una actividad menos principal o accesorio**. No conforme con esto, agrega los términos “**total o parcialmente operaciones...**”. Va de suyo que para que exista actividad parcial tiene que haber más de una. Si así no fuera, sería innecesario el empleo de los términos, **total, parcial, principal**, ya que la empresa tendría una actividad que no sería ni principal, ni parcial, sería **única**. Parece pues que frente a este texto legal tan claro, el punto deja de ser económico o jurídico para convertirse en puramente gramatical.

Lo curioso es que el propio Poder Ejecutivo durante ocho años compartió el criterio que hemos expuesto, como se constata leyendo el decreto del 21 de agosto de 1947, que en su versión original fijaba el modo de determinar cuando una empresa debía considerarse financiera, diciendo que eran tales aquellas que de-

dicaran más del 50% de su capital a esa actividad(39). Venía a consagrar nuestra tesis de que *una empresa* puede tener una actividad financiera (por lo menos) y otra no financiera, a la que se afecta menos del 50% del capital.

Pero el Poder Ejecutivo advirtió la inconsecuencia: Con fecha 20 de setiembre de 1955 pretendió cambiar su criterio interpretativo, mediante la sustitución del artículo primero del anterior decreto, por el siguiente:

“Art. 1º, inc. 1c: Deberán considerarse financieras a los efectos del art. 6º de la ley 10810 del 16 de octubre de 1946, aquellas empresas que realizando actividad financiera, dediquen más del 50% de su capital financiero a las operaciones enumeradas en el inciso 3º de la mencionada disposición legal”.

De esta nueva redacción se deduce que será sujeto del tributo aquel que cumpla los siguientes extremos:

- a) que se trate de una empresa que realice actividad financiera.
- b) que esa empresa tenga capital financiero.
- c) que dedique más del cincuenta por ciento de ese capital financiero a la realización de operaciones financieras.

La lectura de estas tres condiciones mínimas nos sugieren los siguientes comentarios:

En primer lugar, y a pesar de que el decreto es posterior a toda la nueva jurisprudencia a que nos hemos referido, el Poder Ejecutivo sigue aceptando y hasta declarando que una empresa puede tener más de una actividad.

En segundo lugar, se introduce un concepto nuevo, que no se explica ni se define: *el capital financiero*. Como es imposible que éste tenga un carácter formal, o declarativo, porque el contribuyente no puede atribuirse un capital financiero por declaración jurada previa, forzoso será aplicar este nombre al capital utilizado en la realización de actos financieros.

Pero entonces se plantea la siguiente interrogante: Cómo es posible aplicar solamente **parte** de ese capital financiero a operaciones de esa índole? Quiere esto significar que queda la otra parte, la menor, aplicada a otras actividades? Tendremos que concluir que esta última parte del capital dejara de ser financiero

(39) El decreto no emplea esta expresión, sino que dice: “...a las operaciones enumeradas en el inciso 3º, de la mencionada disposición legal, que son precisamente las únicas que la ley considera financieras.

para convertirse en comercial o industrial, o cualquier otra cosa. En otras palabras, y salvo que el Poder Ejecutivo dé a la nueva expresión —en forma oficial— un sentido distinto al que le hemos atribuido (no vemos como), el nuevo decreto no tiene interpretación lógica, es oscuro y de más difícil aplicación que la versión anterior.

V. CONCLUSION

El análisis efectuado nos lleva a la convicción absoluta de que el legislador no ha querido crear una brecha dentro de la estructura jurídica de la hacienda. Que solamente ha querido separar la empresa de su titular en el caso de las personas físicas que pueden ser titulares de otros bienes y de un negocio al mismo tiempo, porque ellas son las únicas, repetimos, que pueden hacer afectación contable de patrimonio, cosa que no pueden hacer las personas jurídicas, como consecuencia del derecho positivo vigente.

Y no podría ser de otra manera, porque otorgar al Recaudador esta facultad, es no sólo peligroso, sino que significa, contrariamente a lo manifestado por la Oficina de Recaudación un proceso regresivo en el desarrollo institucional del país(40). Ya el legislador del año 1933 conoció el problema, bajo otro ángulo, y lo resolvió por la única vía competente, la ley. El impuesto de patentes de giro, creado por la ley del 20 de diciembre de 1933, reconoció la realidad de la empresa ejerciendo diversos giros, y los gravó por separado, pero estableciendo por la vía que corresponde qué se entiende por tal y haciendo la nómina de los mismos(41). Parece imposible que once años después se vuelva atrás, por un incierto y eventual interés fiscal y sin texto legal que lo autorice, destruyendo la unidad de la empresa, cuya forma jurídica no es inventada por el contribuyente, sino que está amparada en un amplio capítulo del derecho común.

(40) Resultando N° 5, que resume la opinión de la Oficina de Recaudación en los siguientes términos: "Manifiesta que la sentencia apelada ha tenido la virtud de encauzar nuevamente la jurisprudencia que con tanto acierto se había iniciado en el país y que el pronunciamiento anterior (se refiere a la Sentencia de 1ª Instancia) había desairado sin mayor fundamento.

Sentencia Suprema Corte de Justicia, Boletín N° 54, pág. 6.

(41) El mismo criterio ha seguido el legislador respecto a las sucesivas inclusiones de empresas dentro del régimen jubilatorio para la industria y comercio.

Consideramos que si los principios de técnica tributaria y económica, y de igualdad contributiva, son tan importantes, es a la ley, y únicamente a ella que le corresponde dar las normas en base a las cuales se irá a la discriminación de actividades de una misma hacienda, para hacer de ella distintos sujetos pasivos de la obligación tributaria. A ella le pertenece la facultad inalienable de dictar las normas en base a las cuales se harán las discriminaciones de giros, y la forma en la que se establecerán los distintos montos impositivos. Porque al fin, si el legislador lo hubiera querido, con muy pocos y breves artículos se hubieran hecho todas las aclaraciones. Pero mientras ello no suceda y se apliquen principios doctrinarios en lugar de leyes claras, se estará creando un clima de inseguridad entre los contribuyentes, que en nada beneficia, en último término, a la propia recaudación y al prestigio del fisco.

Quien, en la vida profesional, mantiene contactos intermitentes con el derecho tributario, siente además un latente peligro en la interpretación de las normas legales, que se deriva del hecho de que no basta entender lo que se lee, aunque sea claro.

Porque todo el problema se concreta en diferentes modos de interpretación. Para unos, pesa más “la ley adecuada a la doctrina”; para otros, la ley pura y simple.

Cuando la solución de los problemas se sitúa en principios doctrinarios, la mayoría de los cuales, por ser extranjeros, nada tienen que ver con la realidad jurídica nacional, se llega a soluciones que perturban el ambiente, en lugar de proteger los intereses del Estado.