

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

*ALCANCE Y SIGNIFICADO DE LA EXENCIÓN AL PAGO DEL IMPUESTO A LAS
ACTIVIDADES LUCRATIVAS EN LA CAPITAL FEDERAL A FAVOR DEL
EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES UNIVERSITARIAS NO
ORGANIZADAS EN FORMA DE EMPRESA*

VICENTE OSCAR DÍAZ

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

SUMARIO

I. Introducción. - II. Definición de empresa. - III. Analogías tributarias sobre el alcance del carácter de empresa. - IV. Situación del escribano titular de registro que ejerce su actividad con escribanos adscriptos. - V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El decreto 3838/69, dictado el día 15 de julio de 1969 y publicado en el Boletín Oficial el día 23 del mismo mes y año, introdujo modificaciones a la ordenanza fiscal de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, instrumento éste que determina los hechos imponible y su alcance respecto a las tasas e impuestos percibidos por aquélla.

El decreto en cuestión, con referencia al impuesto a las actividades lucrativas, incorporó al capítulo de exenciones (artículo 145, inciso "k"), la dispensa mediante la cual, y con efecto retroactivo al día 1° de enero de 1969, no se encuentra sujeto al pago del impuesto "el ejercicio de profesiones liberales universitarias no organizadas en forma de empresa".

Esta literal expresión no define cuál es el carácter que tipifica la organización en forma de empresa para hacer cesar la exención Tanto Raúl J. Otero(1)(1111) como Carlos M. Giuliani Fonrouge(2)(1112) hicieron expreso hincapié de la falta, en la redacción de la precitada norma, de la suficiente y explícita claridad del concepto de "no organizado en forma de empresa" que evite alguna sutil controversia sobre su alcance y significado. No hace falta señalar que, no obstante el permanente deterioro que se observa en la técnica legislativa con relación a leyes o decretos de naturaleza tributaria, en ningún momento dudamos del real alcance de dicha expresión, lo que expresamos en forma reiterada y especialmente en el expediente H 3947/69 del Colegio de Escribanos de la Capital Federal, criterio compartido por la Comisión de Legislación General (Sala Civil) del mismo Colegio.

La incongruencia jurídica consignada ut - supra sobre el presupuesto que corporiza la existencia de la empresa entre profesionales liberales universitarios, a tenor de lo dispuesto por el decreto 3838/69, hace que la propia Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, por expediente 109323/70, propicie por ante el Poder Ejecutivo Nacional la modificación parcial de la ordenanza fiscal y éste mediante el dictado del decreto 1496/70 de 7 de abril del corriente año, reemplaza el inciso "k" del ex art. 145, hoy 130, por el siguiente:

"1. Art. 130:

"k) El ejercicio de profesiones liberales universitarias, no organizado en forma de empresa, es decir cuando no se verifique cualquiera de las siguientes circunstancias:

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

"Que el responsable (profesional con título universitario), desarrolle su actividad asociado a otro u otros profesionales con título universitario, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la entidad creada para el desarrollo de su cometido.

"Que para el responsable (profesional con título universitario) actúen otros profesionales y/o personal idóneo que desarrollen su cometido en cualquiera de los campos que constituyen la actividad específica del responsable.

"Que el ejercicio de la actividad profesional se complemente con otras prestaciones y/o negocios y esa actividad conjunta, por su naturaleza y de acuerdo con los usos y costumbres comerciales, deba considerarse como unidad económica o de negocio".

La Municipalidad ha pretendido llenar el vacío existente acerca del carácter de "empresa", sobre el cual la doctrina no tenía duda alguna, y que no es precisamente el otorgado por dicho organismo; con un alcance o destino que, de aceptarse tal como está redactado, prima facie anularía genéricamente la exención hacia los profesionales liberales universitarios. Pero ello no es necesariamente así, y un análisis de la especie indica lo contrario. Sólo cuando se den presupuestos válidos con arreglo a derecho en la temática tributaria diremos que existe empresa entre profesionales, mientras tanto seguiremos sosteniendo que la definición, por oposición o exclusión que hace el texto del art. 130, inciso "k" en el ordenamiento del año 1970, sólo es oponible a determinadas y especiales actividades entre profesionales liberales universitarios. De resultas discrepamos totalmente con la interpretación que hace de la reforma efectuada por el decreto 1946/70 el comentarista de una publicación especializada(3)(1113), que sin lugar a dudas se ha dejado tentar por la confusión aun mayor que crea este último decreto.

Va de suyo que toda interpretación sobre el alcance de las exenciones impositivas ha sido y sigue siendo por parte de los poderes tributarios motivo de permanente controversia, dado que suele parecer que luego de otorgada la franquicia liberatoria en el pago del gravamen, los organismos de percepción intentarían desnaturalizarla. Einaudi(4)(1114) sostiene que la experiencia tributaria sobre las verdaderas exenciones de impuestos está llena de trabalenguas y que si bien la palabra exención tiene los brazos largos como la misericordia de Dios, ello explica de alguna manera el porqué racional del legislador interesado en no comprometerse enunciando principios claros y terminantes.

Resulta oportuno recordar que Berliri(5)(1115), al indagar sobre la interpretación e integración de las leyes tributarias, enseña que la norma jurídica fiscal que indica exenciones parte del principio de la interpretación declarativa, la cual precisamente se obtiene ateniéndose tanto al significado propio de las palabras según la conexión entre ellas, cuanto a la intención del legislador, o sea, la razón de ser de la ley, o lo que es lo mismo, del fin social a cuya dispensa se refiere. En esta búsqueda posee gran importancia el motivo contingente determinante de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

la ley, es decir, la identificación de la *ocassio legis*.

II. DEFINICIÓN DE EMPRESA

Siguiendo los postulados de Berliri, que, por otra parte, son compartidos por la doctrina en general, intentaremos adentrarnos en el principio de la interpretación declarativa. Si la ordenanza fiscal vigente en el Municipio de la Ciudad de Buenos Aires limita la exención en el pago del impuesto a las actividades lucrativas al ejercicio de profesiones liberales universitarias no organizadas en forma de empresa, es de rigor definir este último concepto, a los efectos de evaluar su real significado.

Luis Sousa Gómez(6)(1116)sostiene que la empresa, siguiendo a Carvalho de Mendonça, es una organización técnicoeconómica que se propone producir mediante la combinación de diversos elementos, naturaleza, trabajo y capital, bienes o servicios destinados a vender con esperanza de realizar lucro, corriendo los riesgos por cuenta del empresario, dado que, este coordina, reúne y dirige esos elementos bajo su responsabilidad. Ese concepto económico, dice el mismo autor, es igualmente jurídico. De ese modo el empresario, organizando y dirigiendo la empresa, realiza, ante todo comerciante, una función de mediación entre la masa de energía productora (máquinas, operarios, capitales) y los que consumen, concurriendo de esta forma a la circulación de riqueza.

Para Seldon y Pennance(7)(1117)la empresa en economía no es una entidad legal sino una unidad de control y decisión; como una primera aproximación, puede considerarse como una combinación de servicios fijos de factores, siendo estos últimos los que definen su existencia.

Estas dos definiciones, a nuestro entender, tienen primordial importancia para medir en la norma fiscal sub examen la existencia o no de la exención de pago de impuesto por parte de los profesionales a que alude dicho precepto tributario.

Pero no son las citadas las únicas definiciones existentes en la especie. Así Garrigues(8)(1118)sostiene que empresa es la organización de los factores de la producción (capital y trabajo) con el fin de obtener una ganancia ilimitada, concepción que ha tenido como punto de partida la evolución histórica de la organización artesanal en un estrado primitivo, hacia la integración tecnológica en el tiempo para controlar y dirigir en el estado actual del proceso productivo y mercadológico.

Consecuentemente, una adecuada formulación permite destacar que en derecho y doctrina tributaria el término empresa en forma corriente y usual consiste en la unión económica que correlaciona los factores de capital y trabajo para la realización de un negocio u obra. Toda empresa económica privada se presenta en determinada forma jurídica y este es el fundamento de su organización económica, que adquiere por ello importancia en la relación jurídica tributaria.

Olivera(9)(1119)dice que, siendo todo sujeto de derecho el ente al cual

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

se le imputan los deberes jurídicos, sólo pueden revestir tal carácter aquellos que tengan un centro de decisión y de acción; va de suyo que esta premisa tiene preeminencia incuestionable para definir la empresa que exteriorice los principios reglados por la ordenanza municipal vigente.

Tenida de esta forma el tipo de organización, la conclusión obligada es que ella en nada hace al ejercicio de la mayoría de las profesiones liberales universitarias. Y otra no puede ser la tesis si se tiene en cuenta que, además del concepto de empresa preestablecido, tiene vigencia la premisa de que la empresa es la organización de los factores que suelen llamarse de producción concentrados en un sujeto en vista de un prefijado objeto por cumplir. Esta organización correlaciona tanto el factor capital como el factor trabajo, cuyo fin es proceder al cambio de la combinación de ambos factores, que exteriorizados en la llamada producción, no escapan a los riesgos inherentes.

En otras palabras, habrá empresa mientras exista la repetición profesional de actos de comercio basados sobre una organización preestablecida, conjugados en el complejo de cosas, instrumentos y mercaderías que sirvan a quienes opten por concentrarse o agruparse bajo tal estructura. El mismo Olivera(10)(1120)consigna que la conformación de los factores productivos delimita de pleno derecho el segmento de actividad en que el empresario opera como tal, pero condicionado a la presencia conjunta de organización, tipo de actividad y al unísono de bienes o factores de producción sustentados en apoyo de la actividad en sí. También Zavala Rodríguez(11)(1121)participa de igual corriente de opinión señalando la esencialidad jurídica de cada uno de los elementos antes referidos en orden que la empresa vive y necesita ser captada por el derecho.

Al analizar la influencia ejercida por la adecuación de la tipología jurídicosocietaria en el desarrollo de la empresa, Bonacalza y Goldstein(12)(1122)consideran idénticos elementos conformantes del carácter de empresa que los enunciados por los tratadistas antes citados que, por otra parte, y como ya señalaremos, tiene unanimidad de opinión doctrinaria.

La jurisprudencia ha recogido acertadamente el alcance de la temática que nos ocupa. La Cámara Tercera en lo Civil y Comercial de Córdoba ha sentenciado que toda vez que existe una organización de los factores de producción capital, naturaleza, trabajo, asumiendo el riesgo necesario, a los fines de la obtención de unos o varios resultados (una obra material, productos destinados al cambio mercantil) estamos en presencia de una empresa(13)(1123).

III. ANALOGÍAS TRIBUTARIAS SOBRE EL ALCANCE DEL CARÁCTER DE EMPRESA

En busca de antecedentes que definan a la luz del positivismo tributario

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

la real medición del término empresa, hemos de remontarnos a las disposiciones que contenía en su momento la derogada ley del impuesto a los beneficios extraordinarios, que de alguna forma decretaba exenciones al pago del gravamen sobre los réditos excedentes que provenían del ejercicio de prestación de servicios, si bien no universitarios, siempre que en su obtención no dependiera de una inversión de capital.

Resulta apropiada esta comparación porque sostenemos que empresa es la conjunción de capital y demás factores, tal como se estudió en el capítulo II. En efecto, la interpretación de la exención en el impuesto a los beneficios extraordinarios para esta clase de actividades ejercidas por aquellas personas, a las que algunos autores la definen como "autoempleado", mereció permanentes dictados judiciales a efectos de clarificar qué se entiende por ejercicio de profesión sin dependencia de capital, o lo que es lo mismo, sin formar una empresa, o estar asociado en forma de empresa.

Cabe recordar que el impuesto a los beneficios extraordinarios exceptuaba de su pago a los réditos provenientes del ejercicio de profesiones liberales, de la actividad de corredor, viajante de comercio, despachante de aduana y demás beneficios provenientes de la prestación de servicios, siempre que el capital aplicado a esta actividad no excediera de determinada suma. Ergo, la empresa en este último supuesto se tipificaba para gravarla en función del capital invertido, o se tipificaba cuando en las prestaciones de servicios mediaba proceso industrial, porque estas últimas prestaciones no diferían en esencia de la industria misma.

Una síntesis jurisprudencial en la materia, aplicable al estudio general del tema que nos ocupa, permite sostener que el beneficio generado por el ejercicio de las actividades antes meritadas proviene en absoluto y sin ningún género de dudas, total y exclusivamente, del trabajo personal, y la obtención de dichos beneficios no depende de manera alguna, ni en mínima parte, de inversión o aplicación de capital a las actividades generadoras de la profesión.

IV. SITUACIÓN DEL ESCRIBANO TITULAR DE REGISTRO QUE EJERCE SU ACTIVIDAD CON ESCRIBANOS ADSCRIPTOS

Ante la disposición de la ordenanza fiscal en el sentido que están gravados por el impuesto a las actividades lucrativas los profesionales liberales universitarios que desarrollen su actividad asociados a uno o varios profesionales con título universitario, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la entidad creada para el desarrollo de su cometido; o que para el mismo actúen otros profesionales y/o personal idóneo que desarrollen su cometido en cualquiera de los campos que constituyen la actividad específica del responsable, algunos creyeron ver prima facie que los escribanos titulares de registro por el mero hecho de tener

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

adscriptos se convertían en contribuyentes del gravamen nuevamente. Tal inferencia carece de sustento jurídico - económico y fundamentalmente tributario. Basta para ello analizar detenidamente las condiciones peculiares impuestas al ejercicio del notariado por la ley orgánica 12990 y sus modificaciones. Esta expresamente rige la función (art. 10) y señala los deberes, responsabilidades y derechos de los regentes y adscriptos (art. 9º del reglamento), así como las relaciones entre estos últimos.

Merecen especial atención en la materia las disposiciones de los artículos 19, 23, 24 y concordantes de la ley orgánica, de los cuales emana que la actuación de los adscriptos se desarrolla por expreso imperio de la ley bajo la dependencia y responsabilidad del titular, siendo sus facultades de igual extensión que las propias de éste, facultades que las ejercen con los titulares en forma simultánea e indistinta, siendo por ende los eventuales sustitutos y sucesores de ellos.

Tales normas legales permiten concluir:

a) No hay asociación porque la adscripción no es al titular sino al registro.

b) No hay asociación porque no existe convención que las partes puedan celebrar dado que las facultades del adscripto, como el derecho de suceder al titular o sustituirlo no nace de un pacto entre titular y adscripto, sino que vienen dadas expresamente por la ley 12990. En otras palabras, no existe affectio societatis entre las partes o no existe una voluntad de asociación dependiente emanada de ambos.

En la especie el señor abogado jefe de la Dirección General de Rentas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires ha dictaminado que "aparte de que entre titulares y adscriptos no existe de por sí una asociación necesaria, la ley permite la celebración entre ellos de convenciones para reglar sus derechos, siempre que este concierto de voluntades se haya producido dentro de los límites que fija la ley cuyo artículo 25 establece que quedan terminantemente prohibidas y se tendrán por inexistentes las convenciones de las que resulta que se ha abonado o deba abonarse un precio por la adscripción, o que se establezca que el adscripto reconozca a su titular una participación sobre sus propios honorarios o autoricen a presumir que se ha traficado en alguna forma con la adscripción. Además, esas convenciones son posibles solamente cuando ejercen en común la función notarial cuyo ejercicio puede ser también indistinto.

"De ello surge que no se hace posible la creación entre el titular y los adscriptos de un registro, de una entidad jurídica por la que se reconozcan participaciones mutuas en los honorarios de la escribanía, ya que el escribano titular nunca podría participar en los que le correspondieran a sus adscriptos, bajo pena de nulidad del acuerdo, y de las sanciones penales que la propia ley establece en su sección III.

"En consecuencia, la vinculación entre el escribano titular y sus adscriptos, no surge de una situación contractual, sino que se trata puramente de un estatuto legal del que no pueden apartarse; por lo tanto

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

no puede decirse que actúen asociados, pues no existe asociación civil o comercial; tampoco el adscripto actúa para el titular del registro pues éste no puede compartir los honorarios percibidos por aquél, la gestión de ambos como funcionarios públicos está encaminada al resguardo de la fe pública, y a la custodia del protocolo que no es de su propiedad sino del Estado; tampoco pueden ejercer ninguna otra actividad que no sea la específica, por lo que no puede presentarse legalmente la circunstancia prevista en el apartado 4º, inciso g) del artículo 130. (Dictamen del 3 de agosto de 1970)".

En su orden podemos afirmar que el ejercicio de la profesión de notario, titular del registro, o adscripto al mismo se encuentra exenta del pago del impuesto a las actividades lucrativas en la ciudad de Buenos Aires, en razón de no serle oponible ninguno de los supuestos a que hace mención el art. 130, inciso k) de la ordenanza fiscal vigente, salvo que casos muy especiales hicieran vigente la norma contenida en el artículo 29 del decreto reglamentario 26655 de 28 de diciembre de 1951, es decir, se demuestre que dentro del margen legal de libertad para contratar, las partes - titular y adscripto - han pactado una efectiva coparticipación en las ganancias y pérdidas, unificadas con otros factores, que resulten del ejercicio profesional.

Aún más, es aplicable la doctrina que indica que un ente con personalidad propia y capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones y estar en juicio por sí misma, no constituye una empresa individual. (Autos: La Mercantil Andina S. A. c/Diario Tribuna)(14)(1124).

V. CONCLUSIONES

El examen realizado en los capítulos anteriores nos autoriza a sostener que la técnica legislativa empleada en la norma prescripta por el hoy artículo 130 de la ordenanza fiscal, en cuanto se refiere a las exenciones al pago del impuesto a las actividades lucrativas por parte de profesionales liberales universitarios no organizados en forma de empresa, carece de la precisión que requiere todo presupuesto jurídicotributario, y que además alguno de los supuestos, que por exclusión definen la empresa en el mismo artículo, no tipifican realmente una empresa, tal como enseña la doctrina, creando de este modo dudas y más dudas que en nada hablan de señalar el único camino al contribuyente: la claridad de preceptos para que éste pague el gravamen sin depender de interpretaciones subjetivas.

Cuando además del trabajo profesional, se aporte entre los responsables el otro factor concurrente, es decir, capital, recién y entonces aceptaremos hablar de que existe una organización en forma de empresa, pero condicionada esta aceptación a que se verifiquen los postulados de Luis Sousa Gómez; Seldón y Pennance; Garrigues, Zavala Rodríguez y otros ilustres tratadistas que de una u otra forma han hecho valiosas aportaciones al campo de este estudio. (Ejemplos: Ingenieros

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

propietarios de empresas de construcciones, médicos u otros profesionales de la ciencia médica titulares de sanatorios o clínicas).

El mero hecho de compartir la locación o sostener agrupados gastos comunes, de ninguna manera puede convalidar entre profesionales liberales universitarios una situación diferencial y gravable en el impuesto a las actividades lucrativas en la Capital Federal. Esto bajo forma alguna configura la cara figura fiscal de la "realidad económica" en virtud de la cual muchas veces muere el derecho y nace la exigibilidad del tributo.

Consecuentemente, los servicios prestados por profesionales liberales universitarios en forma individual o agrupados con otros profesionales de igual especialización o rango, con prescindencia del alcance de tal asociación, no convalida por sí una empresa ni cambia el carácter de actividad exenta del pago del impuesto a las actividades lucrativas.