



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

INCIDENCIAS DE LA UNIFICACIÓN DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL EN LA LEY DE IMPUESTOS A LAS GANANCIAS

Autores: Molina, Walter Daniel

Romano Negrillo, Eduardo Nicolás

Director: Nuova, María Florencia

2016

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

PROLOGO

Este trabajo ha sido confeccionado para ser presentado como trabajo final de la materia Seminario de la carrera de Contador Público Nacional, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCo.) es el cuerpo legal que reúne desde el año 2015, las bases del ordenamiento jurídico en materia civil y comercial en nuestro país.

El impuesto a las ganancias es un tributo en el que, tanto personas físicas como empresas, le pagan al Estado en función de los ingresos que declaren haber tenido en el curso del año. Es un típico impuesto al ingreso.

La elección del tema Incidencias de la unificación del Código Civil y Comercial en la Ley de Impuestos a las Ganancias, fue con el objeto de dar a conocer los diferentes criterios doctrinarios en casos donde ante modificaciones de envergadura de la legislación civil y comercial, se examine qué repercusión podría tener en materia tributaria.

Teniendo la posibilidad de dar a conocer opiniones de reconocidos tributaristas, y poder formar nuestra opinión en base a ello, consideramos que es un aporte valioso para la situación actual del impuesto a las ganancias, que se encuentra atravesando una etapa donde a la fecha no

sufrió modificaciones mientras que en simultaneo se sancionó la unificación del ordenamiento jurídico en materia civil y comercial, y debe convivir con los cambios introducidos por éste y con los nuevos institutos que surgieron y no tienen un tratamiento específico en ganancias.

Agradecemos la colaboración que nos brindó la Contadora María Florencia Nuova, jefa de trabajos prácticos de la materia Impuestos I y II de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán, quien fue nuestra profesora tutor, guiándonos en el armado de esta investigación.

RESUMEN

El presente trabajo está enfocado en la exposición de diferentes temas de derecho de familia, sociedades y derechos reales, los cuales sufrieron modificaciones, o bien fueron incorporados en función del nuevo CCyCo. y su influencia en la ley de impuestos a las ganancias.

Para desarrollarlo se analizó lo dispuesto en los artículos del CCyCo. relacionados a temas seleccionados buscando sus modificaciones y actualizaciones. Una vez determinada dichas modificaciones y actualizaciones, verificamos su compatibilidad con el impuesto a las ganancias. Esta tarea demandó el análisis del tratamiento que existía antes y después de la unificación de los códigos.

Al ver que dicho CCyCo. generó cambios y vacíos legales en el impuesto a las ganancias por el nacimiento de nuevas figuras, buscamos doctrinas de diferentes tributaristas con el objeto de interpretar la norma y poder entender cada postura de ellos. Al estudiar detalladamente cada una de ellas, pudimos formar nuestro criterio sobre cada uno de estos temas, los cuales se encuentran expuestos en los capítulos.

CAPÍTULO I

Cambios en el Derecho de Familia y sus aproximaciones tributarias

Sumario: 1.-Introducción. 2.-Unidad Contribuyente. 3.- Menores. 4.-Régimen patrimonial del matrimonio y las uniones convivenciales.

1. Introducción

No está de más iniciar este primer capítulo resaltando la trascendencia del diseño de la imposición de la renta, respecto a la figura de unidad contribuyente en el contexto de las personas físicas y, por complemento, de las sucesiones indivisas.

El fundamento de esta opinión deriva de la típica progresividad de las tasas aplicables y del empleo de deducciones personales (hoy ambos conceptos opacos por el efecto inflacionario en nuestro país).

En otras palabras, que se producen diferencias en el monto de la obligación si, en lugar de serle atribuible a un solo sujeto la misma renta se asigna a dos o más.

La ley de impuestos a las ganancias (LIG), transita por un camino híbrido en la definición de la célula obligada, al no seguir ni el criterio ni el criterio de declaración individual, ni el de renuncia conjunta de los resultados de la pareja; adopta la alternativa de declaración individual de los cónyuges,

pero termina haciendo que ciertas rentas (no imputables a la esposa) se asignen al marido. Ello, en el contexto de un régimen que se aparta de ciertas disposiciones del Código Civil (artículo 28 LIG) y que fue merecedor de ácidas críticas que, probablemente, solo el paso del tiempo y la estabilidad de las disposiciones fue neutralizando, lo que no evitaba que se lo reconociera como incongruente, complejo y hasta inconstitucional en sus efectos.

En conjunción con lo establecido con el artículo 14 bis de la Constitución Nacional¹ la legislación tributaria no tiene por qué ceñirse estrictamente a la legislación civil, pero tampoco puede ignorarla.

Este panorama sufrió un rotundo cambio, ya no por una reforma de la estructura propia del gravamen, sino consecuencia de la promulgación de la ley de matrimonio igualitario (Ley 26.618) que, entre otras cosas sentó el principio de prohibir toda discriminación en razón de la orientación sexual de sus de sus integrantes.

Aunque claramente no fue su objetivo, la novedad introducida a nuestro régimen legal dinamitó la estructura del impuesto a las ganancias en la materia.

Concretamente, el efecto colateral de la reforma sobre el régimen matrimonial se tradujo en una más profunda tendencia hacia la separación (sistema individual).

Probablemente, ello pueda hacer más sencillo de administrar, en ciertos casos, el impuesto; lo que no necesariamente coincide con el objetivo de una mayor equidad, al dejarse de lado la idea que sustenta que las decisiones de la aplicación de la renta a gastos e inversiones las toma la pareja en conjunto.

Hoy parecería estar más extendida la costumbre de la convivencia sin matrimonio como fenómeno social (incluso en nuestro país). Ello creaba

¹ Artículo 14, Bis Constitución Nacional (N°24.430, t.o. 1994).

problemas de equidad horizontal ya que, más allá del modo de obtener la renta y disponerla, el tratamiento diferiría según los sujetos estuviesen casados o no (incluso cuando fueran del mismo sexo).

A pesar de haber más transcurrido más de cuatro años desde la sanción de la ley de matrimonio igualitario, nada cambió en el texto de LIG. Razón por la cual puede decirse –no- sin cierta pesadumbre que actualmente una cuestión tan trascendental como lo es la definición de la unidad contribuyente en el universo de las personas físicas viene estructurada en nuestro ordenamiento a partir de la circular de AFIP 8/2011.

Nos preguntamos si tan problemático será seguir el camino constitucional para sancionar una ley que contemple el respeto republicano. Y si, por alguna desconocida razón ello no fuera posible, hasta debiéramos admitir que un decreto del Poder Ejecutivo vestiría la cosa de un modo más elegante que los andrajos que luce hoy.

Ahora, la novela está generada por un nuevo Código Civil y Comercial, que en lo que aquí importa, introduce nuevos principios en la materia, particularmente a partir del denominado “democratización de la familia”, en el entendimiento que *“el matrimonio heterosexual debe compartir el espacio con otros núcleos sociales que también constituyen familia, como, por ejemplo, las fundadas a partir de una unión convivencial, las que se generan tras la ruptura de una unión anterior, habiendo o no hijos (conformación familiar que se conoce en doctrina – y en menor medida, en la jurisprudencia – como “familia ensamblada”)*².

Como quedó dicho, hasta la ley de matrimonio igualitario el principal problema se resolvía poniendo la responsabilidad sobre los bienes que no pudieran asignarse específicamente a uno u otro integrante del matrimonio, en cabeza del marido. El cambio provocado por la ley de matrimonio igualitario, ahora subsumido en el nuevo código, ha complicado

² Consultas a bases de información en Internet: www.nuevocodigocivil.com, (Octubre de 2016).

las cosas sin que la interpretación del Fisco – plasmada en la Circular 8/2011- pueda considerarse una solución definitiva.

2. Unidad contribuyente

Uno de los aspectos que se debe contemplar en el diseño del tributo es la elección de la “unidad contribuyente” a la cual atribuir el hecho imponible, en cabeza de quién se habrá de generar la base imponible y la obligación tributaria.

Las reglas relativas a la identificación de la unidad contribuyente, o simplemente al contribuyente, conforman el llamado aspecto subjetivo o personal del hecho imponible, entendiéndose como tal al conjunto de condiciones que se fija la normativa para el surgimiento de una obligación tributaria. Cuáles son esos aspectos y cómo se sistematizan varía de acuerdo a cada doctrinario. Sin embargo, los diferentes enfoques sobre el tema coinciden en que una de esas condiciones es que se atribuya el hecho revelador de capacidad contributiva a una persona que asumirá el rol de contribuyente.

Sea el contribuyente un ente con personalidad jurídica o no, lo que repercute en si cuenta o no con un patrimonio en el sentido de atributo de la responsabilidad, lo que posibilitara hacer frente a sus responsabilidades; lo cierto es que en definitiva la carga del impuesto recae sobre una persona física, sea de manera más o menos explícita, sea formalizada en las reglas del impuesto o que opera mediante las fuerzas de la traslación económica de la carga del impuesto.

Así podemos ver, por ejemplo, en el impuesto a las ganancias que recae sobre el sujeto empresa: mientras algunas empresas –las llamadas “sociedades de capital” del artículo 69 de la ley del gravamen- actúan como sujetos del impuesto que determinan la base imponible e imputan su resultado a sus titulares de acuerdo al artículo 50 de dicho texto legal. Esos centros colectores pueden tener personalidad jurídica (como las sociedades

colectivas y demás sociedades constituidas en el país a que se refiere el artículo 49, inciso b) LIG) o no (como las explotaciones o empresas unipersonales).

Así pues, los factores que inciden en la decisión sobre qué alternativa de unidad contribuyente resulta más apropiada son múltiples. Al respecto, para desentrañar los motivos que en cada caso han orientado al legislador se precisa de una evaluación con pericia técnica.

Ello es de suma importancia porque permite formarse un juicio sobre la razonabilidad técnica del diseño del tributo que evita la existencia de juicios apresurados sobre la razonabilidad constitucional del mismo. Justamente, al no ser frecuente que los operadores del derecho cuenten con formación técnica sobre la teoría de la tributación, se generan el riesgo de que se mal interprete el sentido de las normas tributarias o que se proclamen declaraciones de inconstitucionalidad con fundamentaciones deficitarias.

Un ejemplo de examen deficitario de normas sobre unidad contribuyente se ve en la sentencia “Hermitage”³ de la Corte Suprema. Un fundamento del voto mayoritario para considerar irrazonable que se gravara la ganancia presunta fue que no tenía consideración las diversas organizaciones de los sujetos, poniendo de resalto que se le daba el mismo tratamiento a una sociedad anónima que a una fundación. Pues bien, lo que reparó la sentencia es que las fundaciones y las sociedades anónimas son sujetos del Impuesto a las Ganancias Mínima Presunta porque ambos sujetos son sujetos del Impuesto a las Ganancias que recae sobre el sujeto empresa, en el cual son equiparadas como sociedades de capital, equiparación que se funda en que, por un lado, la definición de ganancia aplicable no exige que el ingreso sea obtenido actuando con una finalidad de lucro y, por otro y definitorio, porque bajo la formalidad de una fundación se podrían realizar operaciones de análoga sustancia económica que las

³ Consultas a bases de información en Internet: www.fallosderecho.com, (Octubre de 2016).

sociedades comerciales y, por ende, es razonable darles el mismo tratamiento en cuanto su aptitud de ser sujetos. Ahora bien, si las fundaciones se dedican efectivamente a las finalidades de bien público, quedan eximidas en ambos impuestos; en el Impuesto a las ganancias, mediante una exención de tipo subjetiva y en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta mediante una exención referida a los bienes de las fundaciones cuya exención en Ganancias haya sido reconocida por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Dentro de esta temática se incluye el debate sobre la necesidad de integración o no del Impuesto a la ganancia sobre las personas físicas y las sociedades, el cual se relaciona con lo que fundamenta su imposición. Entre los fundamentos que se barajan están: a) que las sociedades tienen una capacidad contributiva propia y diferenciada, lo que subyace en las sentencias de la corte suprema que analizan planteos de los contribuyentes que acusan la violación de la capacidad contributiva de sociedades y llevaría a rechazar que se consume una doble imposición de las rentas en cabeza de la sociedad y en cabeza del perceptor de las utilidades que esta distribuya; b) que el criterio de justicia fiscal aplicable no es la capacidad contributiva sino la teoría del beneficio, el que se vincula con el otorgamiento estatal de la responsabilidad limitada, lo que tornaría impertinente los planteos que se escudan en la violación de la capacidad contributiva; c) que se trata de una regla antielusión, para evitar que las personas físicas eviten o dilaten la sujeción al impuesto mediante el aporte de bienes generadores de renta a sociedades para que ellas no le sean imputables a título personal; d) un mecanismo de gravar los ingresos de las personas físicas propietarias de las empresas, que tiene como ventaja aprovechar la contabilidad de las sociedades; e) que no es un impuesto a la renta sino que, por obra de la traslación de la carga del impuesto, funciona como un impuesto al consumo que tiene como ventaja su invisibilización para quien lo afronta. Dentro de esta temática también se incluye qué justifica que se designe como

contribuyente a empresas del estado, a las explotaciones unipersonales y patrimonios de afectación u otros sujetos que no tienen personalidad jurídica, como es el caso de las sucesiones indivisas en el Impuesto a las Ganancias.

También está vinculado con esta cuestión el debate sobre qué nivel resulta más adecuado evaluar la capacidad contributiva en los impuestos sobre las personas físicas. Las alternativas que se postulan son gravarlas en forma individual –también llamada tributación separada- o adoptar como unidad contribuyente a la familia. Ambas presentan aspectos a su favor, pero no terminan de convencer que posibiliten el tratamiento más equitativo, lo cual es entendible porque en ese juicio inciden las valoraciones políticas que portan los participantes en el debate público sobre a qué modo de organización de la vida en sociedad corresponde asignarle un tratamiento más beneficioso, y lo que no siempre es discernible, cuales son las valoraciones que incorporan las reglas constitucionales al respecto.

La disyuntiva entre seleccionar como contribuyente al individuo o la familia cobra sentido, es decir, produce una diferencia de trato relevante, con relación a impuestos del tipo personales por oposición a los impuestos de tipo reales, ya que buscan determinar la capacidad contributiva adecuando la cuantía del impuesto según las circunstancias personales del contribuyente, entre lo que cabe mencionar el modo de obtención de los ingresos o los bienes (por ejemplo, si es fruto del trabajo personal, rentas pasivas de la colocación de capital, de la herencia o de juegos de azar), su situación familiar y cargas de familia, la necesidad y en qué medida de un mínimo de sustento no gravado, las características de la zona en la que vive y su nivel de renta o patrimonio, aspectos comúnmente ligados al diseño de un impuesto con alguna modalidad de progresividad.

La progresividad se puede lograr mediante el diseño del tipo o tarifa del impuesto mediante otras técnicas. Es decir, existen diferentes técnicas de progresividad a saber:

a) Progresión por categorías o clases.

- b) Progresión por grados o escalones.
- c) Progresión por deducción en la base.
- d) Progresión continúa.

Si el impuesto no es de tipo progresivo, sino proporcional, la tributación conjunta, por sí misma, no generaría una diferencia en el monto del impuesto a pagar, ya que en ese caso se obtendría el mismo resultado aplicando la alícuota sobre las manifestaciones de capacidad contributiva separadas o sumadas.

Además, para que la elección de la familia como unidad contribuyente produzca una diferencia es que sea factible que más de un integrante de la familia realice los hechos que se pretende gravar. Esta posibilidad estará condicionada por el texto legal sobre los actos que pueden realizar cada integrante de la familia y el entorno social sobre qué acontece en ese contexto.

Una condición para que la aplicación de impuestos de tipo progresivo sobre la renta o el patrimonio no redunde en diferencias de trato es que se aplique un impuesto de tipo global por oposición a un impuesto cedular o por producto.

Existe una mayor carga impositiva que lleva a postular que la tributación conjunta discrimina en contra de las familias, reclamándose modificaciones que produzcan la neutralidad fiscal del matrimonio, esto es, que la tributación no desaliente el contraer matrimonio ni que uno de los cónyuges se sume a la fuerza laboral activa u otras formas de realizar hechos gravados por la carga que ello acá.

3. Menores

En lo que al impuesto a las ganancias importa, la aparición del nuevo Código Civil y Comercial (CCyCo.) –L. 26994- llama a reflexionar sobre la continuidad de la vigencia del artículo 31 de la LIG, por cuanto los

padres han dejado de tener el usufructo de los bienes de los hijos menores de edad, pasando simplemente a ser administradores de los mismos

Así lo dispone expresamente el artículo 685 del CCyCo:

“Artículo 685 – Administración de los bienes. La administración de los bienes del hijo es ejercida en común por los progenitores cuando ambos estén en ejercicio de la responsabilidad parental. Los actos conservatorios pueden ser otorgados indistintamente por cualquiera de los progenitores.

Esta disposición se aplica con independencia de que el cuidado sea unipersonal o compartido”.

Al igual que sucedía con el código anterior, existen algunas excepciones a la regla general – contenidas ahora en el artículo 686- las cuales están dadas por los siguientes bienes:

a) Los adquiridos por el hijo mediante el trabajo, empleo, profesión o industria, que son administrados por este, aunque conviva con sus progenitores;

b) Los heredados por el hijo por indignidad de sus progenitores; y

c) Los adquiridos por herencia, legado o donación, cuando el donante o testador haya excluido expresamente la administración de los progenitores.

Adicionalmente, también está prevista la designación voluntaria de administrador. Los progenitores pueden acordar que uno de ellos administre los bienes del hijo. En este caso, el progenitor administrador necesita el consentimiento expreso del otro para todos los actos que requieran también autorización judicial.

El cambio de paradigma es decir, el paso del usufructo a la administración queda expuesto también en otra serie de artículos del nuevo Código, al ser tratados ciertos deberes y prohibiciones de los progenitores/administradores:

Artículo 690 Contratos con terceros. Los progenitores pueden celebrar contratos con terceros en nombre de su hijo en los límites de su

administración. Deben informar al hijo que cuenta con la edad y grado de madurez suficientes.

Artículo 691 Contratos de locación. La locación de bienes del hijo realizada por los progenitores lleva implícita la condición de extinguirse cuando la responsabilidad parental concluya.

Artículo 692 Actos que necesitan autorización judicial. Se necesita autorización judicial para disponer los bienes del hijo. Los actos realizados sin autorización pueden ser declarados nulos si perjudican al hijo.

Artículo 693 Obligación de realizar inventario. En los tres meses subsiguientes al fallecimiento de uno de los progenitores, el sobreviviente debe hacer inventario judicial de los bienes de los cónyuges o de los convivientes, y determinarse en él los bienes que correspondan al hijo, bajo pena de una multa pecuniaria a ser fijada por el juez a solicitud de la parte interesada.

Artículo 694 Pérdida de la administración. Los progenitores pierden la administración de los bienes del hijo cuando ella sea ruinosa, o se pruebe su ineptitud para administrarlos. El juez puede declarar la pérdida de la administración en los casos de concurso o quiebra del progenitor que administra los bienes del hijo.

Artículo 695 Administración y privación de responsabilidad parental. Los progenitores pierden la administración de los bienes del hijo cuando son privados de la responsabilidad parental.

Artículo 696 Remoción de la administración. Removido uno de los progenitores de la administración de los bienes, esta corresponde al otro. Si ambos son removidos, el juez debe nombrar un tutor especial”.

La muestra más contundente del nuevo paradigma se observa en los artículos 697 y 698 del CCyCo.:

“Artículo 697 – Rentas. Las rentas de los bienes del hijo corresponden a este. Los progenitores están obligados a preservarlas cuidando de que no se confundan con sus propios bienes. Solo pueden

disponer de las rentas de los bienes del hijo con autorización judicial y por razones fundadas, en beneficio de los hijos. Los progenitores pueden rendir cuentas a pedido del hijo, presumiéndose su madurez.

Artículo 698 – Utilización de las rentas. Los progenitores pueden utilizar las rentas de los bienes del hijo sin autorización judicial pero con la obligación de rendir cuentas, cuando se trata de solventar los siguientes gastos:

a) De subsistencia y educación del hijo cuando los progenitores no pueden asumir esta responsabilidad a su cargo por incapacidad o dificultad económica;

b) De enfermedad del hijo y de la persona que haya instituido heredero al hijo; y

c) De conservación del capital, devengado durante la minoridad del hijo.

La facultad –y a su vez deber- de administración de los bienes de los de los hijos que les corresponde a los progenitores en ejercicio de la responsabilidad parental es muy diferente a la anterior situación del usufructo. Para muestra de lo expuesto, vale remitirnos a la definición de usufructo que provee el nuevo Código en el artículo 2129:

“Artículo 2129 – Concepto. Usufructo es el derecho real de usar, gozar y disponer jurídicamente de un bien ajeno, sin alterar su sustancia.

Hay alteración de la sustancia, si es una cosa, cuando se modifica su materia, forma o destino, y si se trata de un derecho, cuando se lo menoscaba”.

Martin Caranta⁴, dice al respecto que de acuerdo a su interpretación, esto implica un cambio sustancial en la virtualidad jurídica del artículo 31 de la LIG, bajo la nueva normativa de responsabilidad parental

⁴ CARANTA, Martin Rodolfo, Tratamiento de las ganancias de los menores de edad a partir del nuevo Código Civil y Comercial, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVI, (Buenos Aires, Agosto 2015), pág. 3.

inserta dentro del nuevo Código Civil y Comercial y dentro del Libro Segundo, referido a las relaciones de familia.

Si bien la LIG no se ha visto modificada, el cambio se produce a raíz de una modificación al derecho de familia del que se sirve la norma tributaria, por la cual los padres ya no tendrán el usufructo de los bienes de sus hijos, sino únicamente su administración. Ante tal circunstancia, será el propio menor quien deba declarar las ganancias que produzcan sus bienes, atento a que el propio menor tendrá el usufructo de los mismos. En otras palabras, los padres ya no tendrán que sumar a sus ganancias, como propias, las que produjeran los bienes de sus hijos menores de edad.

Cabe destacar que el tratamiento frente al gravamen permanece inalterado con respecto a los menores bajo tutela, a los menores que trabajan y a las rentas de los bienes adquiridos por estos mediante su trabajo, empleo, profesión o industria, a los bienes recibidos por herencia en los casos en que existiera inhabilidad de los padres para ser herederos, o mediando la condición expresa de que el usufructo no lo tengan ellos.

La modificación comentada no requiere de una nueva reglamentación para su inmediata aplicación. En efecto, el artículo 6 de la ley 11683 de procedimiento fiscal dispone que *“están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, ... titulares de los bienes administrados... en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ... b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces...”*. A su vez, el decreto reglamentario de la LIG 1344/1998 ya contemplaba la situación ante los casos que presentaba el artículo 287 del Código Civil de Vélez. Concretamente, el artículo 2 establece que *“están también obligados a presentar declaración jurada en los formularios oficiales y, cuando corresponda, a ingresar el impuesto en la forma establecida por*

este reglamento: c) los padres en representación de sus hijos menores, cuando estos deban declarar las ganancias como propias...”.

La conclusión a la que arribamos no implica desconocer la autonomía dogmática y normativa del derecho tributario, sino simplemente reconocer que las normas fiscales integran el sistema jurídico de nuestro país y, por lo tanto, la interpretación debe realizarse en armonía con el resto de las leyes. En este sentido, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es que la primera regla de interpretación de un texto legal es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador cuya fuente inicial es la ley (Fallos: 312:1098; 322:2331; entre otros). Adicionalmente, la incompetencia o falta de previsión del legislador no se presume y, por lo tanto, el principio es *que las leyes deben ser interpretadas tratando de conciliarlas en su conjunto, de manera que sus disposiciones permanezcan vigentes, evitando poner en pugna unas con otras* (Fallos: 316:2390; 319:1131; entre muchos otros).

Jorge Gebhart y Raúl Malvitano⁵, por su parte afirman al respecto y dice que lo apuntado obligará a un cambio en el actual artículo 31 de la LIG. Claramente, habrá que adecuar el texto a un tratamiento más alineado con el que se reconoce en el marco del impuesto sobre los bienes personales; esto es que, salvo para los casos excepcionales que contempla el nuevo Código, al no usufructuar de esas rentas, los padres estarán solo obligados a presentar las liquidaciones correspondientes a sus hijos menores y a ingresar la obligación con los fondos que administren, pero no a incorporar sus rentas a sus propias declaraciones juradas”.

Por nuestra parte apoyamos la postura de Martín Caranta y compartimos que a partir de las modificaciones introducidas por el CCyCo se produjo un cambio en la virtualidad jurídica del artículo 31 reconociendo que las normas fiscales integran el sistema jurídico argentino, y por lo tanto, la interpretación de las mismas debe hacerse en conjunto. En el mismo sentido

⁵ GEBHARDT Jorge y MALVITANO Rubén, El Nuevo Código. Aproximación a algunas de sus consecuencias tributarias, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXV, (Buenos Aires, Noviembre 2014), pág. 4.

nos adherimos al pedido de Jorge Gebhart y Rubén Malvitano por la urgente readecuación de la redacción de artículo 31 LIG en particular y de toda la LIG en general, dicen al respecto: “Lo apuntado obligará a un cambio en el actual artículo 31 de la LIG.” Si bien debemos respetar y trabajar armónicamente con todas las normas que integran el sistema jurídico argentino, una readecuación del artículo 31 nos llevara a otro plano de mayor claridad en la interpretación de la norma y liquidación del tributo.

4. Régimen patrimonial del matrimonio y las uniones convivenciales

En el nuevo CCyCo, se recepta la protección integral de la familia consagrada en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional. Toda vez que se reconoce la diversidad de familias que existen en nuestra sociedad.

En efecto, el CCyCo incluye las familias de parejas unidas en matrimonio o en convivencia, sin distinción de sexo entre los cónyuges o convivientes, que básicamente se identifican por la existencia de un proyecto de vida común.

Las familias de parejas unidas en matrimonio, en lo patrimonial pueden elegir entre los regímenes de comunidad – que rige de manera supletoria- y de separación de bienes, ya sea por contratos prenupciales o celebrados durante el matrimonio. En todos los casos se exige que la opción se formalice por escritura pública, se mantenga durante un plazo mínimo de un año, y para sus efectos ante terceros, se realice su anotación marginal en el Acta de Matrimonio.

El régimen de comunidad se identifica con el régimen de sociedad conyugal y en el mismo se distinguen entre: bienes propios –respecto de los cuales cada cónyuge mantiene la libre administración y disposición-, y bienes gananciales –respecto de los cuales la administración y disposición corresponde al cónyuge adquirente, con asentimiento del otro-. En cuanto a

la responsabilidad, cada uno de los cónyuges frente a sus acreedores con todos sus bienes propios y los gananciales por él adquiridos.

En el régimen de separación de bienes, cada uno de los cónyuges conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales. La ley presume que la propiedad de un bien adquirido durante el matrimonio pertenece por mitades a ambos cónyuges, salvo prueba en contrario –por cualquier medio- de su propiedad exclusiva por parte de uno de ellos. En cuanto a la responsabilidad, cada uno de los cónyuges responde por las deudas por él contraídas, excepto las deudas del hogar y de los hijos.

Por otra parte, el CCyCo establece para ambos regímenes las siguientes pautas de orden público:

- Deber de contribución al sostenimiento del hogar conyugal y los gastos de los hijos menores,
- Facultad de disposición de la vivienda familiar y sus muebles indispensables solo con asentimiento conyugal,
- Protección de la vivienda familiar (bien de familia), excepto deuda contraída por los cónyuges conjuntamente o por uno con el asentimiento del otro.

En otro orden, para las familias de parejas que conviven, se introduce en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente entre dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida en común, pudiendo ser del mismo o diferente sexo.

La unión convivencial puede probarse por cualquier medio, aunque debe tenerse presente que la registración resulta prueba suficiente de la existencia, extinción y los acuerdos que se celebre.

En lo referido a las relaciones patrimoniales, salvo que exista pacto en contrario, cada integrante ejerce libremente las facultades de administración y disposición de los bienes de su titularidad con las siguientes restricciones:

- Deber de asistencia de los convivientes durante la convivencia.

- Deber de contribución a los gastos del hogar.
- Responsabilidad solidaria frente a deudas con terceros por gastos del hogar o educación de los hijos y protección de la vivienda familiar.

En caso de extinción de la unión convivencial, los bienes se distribuyen asignándose al patrimonio al que ingresaron, salvo pacto en contrario. Asimismo, se prevé el derecho a compensación económica –que puede ser una única prestación o una prestación periódica por tiempo determinado- del conviviente que pueda sufrir un desequilibrio debido al cese de la convivencia.

En relación con el carácter de sujetos pasivos del impuesto a las ganancias de los integrantes del matrimonio o de la unión convivencial, debe señalarse que la ley de impuesto a las ganancias solo establece un tratamiento específico para las ganancias de los componentes de la sociedad conyugal, y dicho tratamiento no resulta aplicable al régimen matrimonial opcional de separación de bienes, ni a los casos de las personas unidas en convivencia.

Cabe recordar que el artículo 28 de LIG dispone: “Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a las ganancias, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes”. Y el artículo 29 ordena atribuir a cada cónyuge las ganancias que provienen de:

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria);
- b) Bienes propios;
- c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.

Mientras que el artículo 30 establece: “Corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto:

a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el inciso c) del artículo 29.

b) Que exista separación judicial de bienes.

c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

Como consecuencia de las modificaciones introducidas en el Código Civil por las leyes 25781 y 26618, se produjo un caso de “antinomia”, esto es un conflicto entre normas: la general (CCyCo) y la especial (LIG).

Por su parte, la Administración Tributaria entendió que las modificaciones introducidas por la ley 26618 privan de toda “virtualidad jurídica” a los términos “marido” y “mujer” utilizados por las normas tributarias bajo análisis, y dictó la Circular 8/2011, que es una norma de carácter aclaratorio, de constitucionalidad dudosa, mediante la cual resolvió que el tratamiento a dispensar a las rentas de la sociedad conyugal es atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:

a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria).

b) Bienes propios.

c) Bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.

d) Bienes gananciales adquiridos con beneficios de bienes propios, o con beneficios de bienes gananciales adquiridos por sus actividades personales, en la proporción que corresponda a cada cónyuge.

En el sistema de comunidad de bienes se diferencian los bienes propios de los bienes gananciales, a saber:}

Bienes Propios

Los bienes de los cuales los cónyuges tienen la propiedad, otro derecho real o la posesión al tiempo de la iniciación de la comunidad:

a) Los adquiridos durante la comunidad por herencia, legado o donación, aunque sea conjuntamente por ambos y excepto la recompensa debida a la comunidad por los cargos soportados por ésta.

b) Los recibidos conjuntamente por herencia, legado o donación se reputan propios por mitades, excepto que el testador o el donante haya designado partes determinadas.

No son propios los bienes recibidos por donaciones remuneratorias, excepto que los servicios que dieron lugar a ellas hubieran sido prestados antes de la iniciación de la comunidad. En caso de que el valor de lo donado exceda de una equitativa remuneración de los servicios recibidos, la comunidad debe recompensar al donatario por el exceso.

c) Los adquiridos por permuta con otro bien propio mediante la inversión de dinero propio o la reinversión del producto de la venta de bienes propios, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad si hay un saldo soportado por ésta. Sin embargo, si el saldo es superior al valor del aporte propio, el nuevo bien es ganancial, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge propietario.

d) Los créditos o indemnizaciones que subrogan en el patrimonio de uno de los cónyuges a otro bien propio.

e) Los productos de los bienes propios, con excepción de los de las canteras y minas.

f) Las crías de los ganados propios que reemplazan en el plantel a los animales que faltan por cualquier causa. Sin embargo, si se ha mejorado la calidad del ganado originario, las crías son gananciales y la comunidad debe al cónyuge propietario recompensa por el valor del ganado propio aportado.

g) Los adquiridos durante la comunidad, aunque sea a título oneroso, si el derecho de incorporarlos al patrimonio ya existía al tiempo de su iniciación.

h) Los adquiridos en virtud de un acto anterior a la comunidad viciado de nulidad relativa confirmado durante ella

i) Los originariamente propios que vuelven al patrimonio del cónyuge por nulidad, resolución, rescisión o revocación de un acto jurídico.

j) Los incorporados por accesión a las cosas propias, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad por el valor de las mejores o adquisiciones hechas con dinero de ella.

k) Las partes indivisas adquiridas por cualquier título por el cónyuge que ya era propietario de una parte indivisa de un bien al comenzar la comunidad, o que la adquirió durante ésta en calidad de propia, así como los valores nuevos y otros acrecimientos de los valores mobiliarios propios, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad en caso de haberse invertido bienes de ésta para la adquisición.

l) La plena propiedad de bienes cuya nuda propiedad se adquirió antes del comienzo de la comunidad, si el usufructo se extingue durante ella, así como la de los bienes gravados con otros derechos reales que se extinguen durante la comunidad, sin perjuicio del derecho a recompensa si para extinguir el usufructo o los otros derechos reales se emplean bienes gananciales.

m) Las ropas y los objetos de uso personal de uno de los cónyuges, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad si son de gran valor y se adquirieron con bienes de ésta. Y los necesarios para el ejercicio de su trabajo o profesión, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad si fueron adquiridos con bienes gananciales.

n) Las indemnizaciones por consecuencias no patrimoniales y por daño físico causado a la persona del cónyuge, excepto la del lucro cesante correspondiente a ingresos que habrían sido gananciales.

o) El derecho a jubilación o pensión, y el derecho a alimentos, sin perjuicios del carácter ganancial de las cuotas devengadas durante la comunidad y, en general, todos los derechos inherentes a la persona.

p) La propiedad intelectual, artística o industrial, si la obra intelectual ha sido publicada o interpretada por primera vez, la obra artística ha sido concluida, o el invento, marca o diseño industrial ha sido patentado o registrado antes del comienzo de la comunidad.

El derecho moral sobre la obra intelectual es siempre personal del autor.

Bienes Gananciales

a) Los creados, adquiridos por título oneroso o comenzados a poseer durante la comunidad por uno u otro de los cónyuges, o por ambos en conjunto, siempre que no estén incluidos en la enunciación del artículo 464.

b) Los adquiridos durante la comunidad por hechos de azar, como lotería, juego, apuestas o hallazgo de tesoro.

c) Los frutos naturales, industriales o civiles de los bienes propios y gananciales devengados durante la comunidad.

d) Los frutos civiles de la profesión, trabajo, comercio o industria de uno u otro cónyuge devengados durante la comunidad.

e) Lo devengado durante la comunidad como consecuencia del derecho de usufructo de carácter propio.

f) Los bienes adquiridos después de la extinción de la comunidad por permita con otro bien ganancial mediante la inversión de dinero ganancial, o la reinversión del producto de la venta de bienes gananciales, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge si hay un saldo soportado por su patrimonio propio. Sin embargo, si el saldo es superior al valor del aporte ganancial, el nuevo bien es propio, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad.

g) Los créditos o indemnizaciones que subrogan a otro bien ganancial.

h) Los productos de los bienes gananciales, y los de las canteras y minas propias, extraídos durante la comunidad.

i) Las crías de los ganados gananciales que reemplazan en el plantel a los animales que faltan por cualquier causa y las crías de los ganados propios que excedan el plantel original.

j) Los adquiridos después de la extinción de la comunidad, si el derecho de incorporarlos al patrimonio había sido adquirido a título oneroso durante ella.

k) Los adquiridos por título oneroso durante la comunidad en virtud de un acto viciado de nulidad relativa confirmado después de la disolución de aquella.

l) Los originariamente gananciales que vuelven al patrimonio ganancial del cónyuge por nulidad, resolución, rescisión o revocación de un acto jurídico.

m) Los incorporados por accesión a las cosas gananciales, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge por el valor de las mejoras o adquisiciones hechas con sus bienes propios.

n) Las partes indivisas adquiridas por cualquier título por el cónyuge que ya era propietario de una parte indivisa de carácter ganancial de un bien al extinguirse la comunidad, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge en caso de haberse invertido bienes propios de éste para la adquisición.

o) La plena propiedad de bienes cuya nuda propiedad se adquirió a título oneroso durante la comunidad si el usufructo se consolida después de su extinción, así como la de los bienes gravados con derechos reales que se extinguen después de aquella, sin perjuicio del derecho a recompensa si para extinguir el usufructo o los otros derechos reales se emplean bienes propios.

No son gananciales las indemnizaciones percibidas por la muerte del otro cónyuge, incluso las provenientes de un contrato de seguro, sin perjuicio, en este caso, de la recompensa debida a la comunidad por las primas pagadas con dinero de ésta.

Según la opinión de Silvina Coronello⁶, se trata de un caso en el cual la incompatibilidad resulta indudable e inconciliable, y por ende se produce la derogación de los artículos 29 y 30 de la LIG (ley especial) por “manifiesta incompatibilidad” con el nuevo CCyCo (ley general). A saber:

- El artículo 29 (y también la circular 8/2011), en tanto atribuye ganancias según el concepto de “bienes propios”, que es una categoría de bienes inexistente en el régimen patrimonial de separación de bienes; y no se contempla este caso, ni tampoco la situación de las uniones convencionales.

- El artículo 30, en tanto se ratifica la eliminación de las distinciones de género entre los cónyuges; y atribuye ganancias según el concepto de “bienes gananciales”, que es una categoría inexistente en el régimen patrimonial de la separación de bienes.

Entiende que la LIG debe ser modificada para incorporar normas que aun fijando un tratamiento específico, incorporen los nuevos conceptos y categorías introducidos por la ley general. Por ello, debería fijarse con claridad el tratamiento impositivo de los bienes cualquiera sea el régimen patrimonial elegido, sin discriminar los distintos tipos de familias para respetar su protección integral consagrada en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, y sin vulnerar el principio de igualdad, contenido en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Otra opinión es la de María Lorena D’Apice⁷, quien opina al respecto: “De acuerdo a las modificaciones introducidas por el nuevo Código Civil señaladas en el acápite precedente, actualmente, no existe normativa específica que aplique en el ámbito del Impuesto a las Ganancias.

⁶ CORONELLO, Silvina E., RÉGIMEN PATRIMONIAL DEL MATRIMONIO Y LAS UNIONES CONVIVENCIALES EN EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN Y LA LEY DE IMPUESTOS A LAS GANANCIAS, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVI, (Buenos Aires, Septiembre 2015), pág. 3.

⁷ D’APICE MARIA LORENA, La sociedad conyugal según el Nuevo Código Civil y Comercial, Thomson Reuters La Ley, (s.d.), pág. 3.

En la actual redacción de la Ley del Impuesto a las Ganancias solo se prevé el tratamiento para las ganancias de los componentes de la sociedad conyugal en los artículos 28, 29, 30 y 32 del citado texto legal y del artículo 51 del Decreto Reglamentario, el que se entiende aplicable —por principio de aproximación— para el caso del "Régimen Patrimonial de Comunidad".

Sin perjuicio de ello, consideramos necesarias algunas aclaraciones en lo pertinente a los bienes adquiridos conjuntamente, previstos en los artículos 471 a 474 del nuevo Código Civil, en lo que respecta a su tratamiento como condominio o cuando no hay un mandato expreso en la administración, o tal como lo expresa la reciente doctrina, si la comunidad familiar se podrá considerar a los fines tributarios como una "unidad contribuyente" a la cual se le atribuye capacidad contributiva unitaria.

Queda, entonces, dilucidar acerca de cuál será el tratamiento a dispensar a la opción del Régimen Patrimonial de Separación de Bienes dispuesta en el artículo 505 del CCyCo y a las Uniones Convivenciales dispuestas en el artículo 509 del CCyCo, lo que hace necesaria la adaptación del texto de la LIG.

Parecería razonable que haya aclaraciones tendientes a resolver, en el caso de las Uniones Convivenciales, que sucederá con los bienes adquiridos antes del matrimonio, por ejemplo, o cómo se justificaría en el impuesto a las ganancias, la economía financiera destinada a bienes comunes, en los casos de un Régimen de Separación de Bienes.

En este sentido, cabe mencionar, que desde la sanción de la Ley del matrimonio igualitario, la Ley del Impuesto a las Ganancias no se ha modificado y por el contrario la Administración Federal dictó la Circular (AFIP) 8/2011 (BO: 28/4/2011) de carácter aclaratorio, resultando en cierta forma la derogación tácita del artículo 30 de LIG, toda vez que del mismo surge la distinción de género para la atribución de las rentas.

Esperamos que esta vez sea distinto”.

Por su parte Julián Martín⁸ dice que “sobre el régimen de comunidad de bienes se caracteriza por la similitud con el del CCyCo, por lo que no habrá dificultades para aplicar las normas del impuesto.

Los cónyuges, desde la celebración del matrimonio, quedarán sometidos al régimen de comunidad de ganancias en el caso de falta de opción hecha en la convención matrimonial. En este caso, no varía el tratamiento en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

Una novedad es la previsión de un régimen de recompensas, que se deben los cónyuges al disolverse la sociedad conyugal, cuando se hubiese realizado algún gasto o mejorado un bien propio con dinero ganancial, ingresos que están fuera del objeto del impuesto.

Y con relación al régimen de separación de bienes cada cónyuge conserva la libre administración y disposición de los bienes personales; en caso de no poder probarse la propiedad de un bien, se reputa que pertenece a ambos cónyuges en condominio.

En caso de disolución del matrimonio, si no hubiera acuerdo entre los cónyuges, se emplean las reglas de la partición de herencias.

La aplicación del impuesto a las ganancias, en el caso de estos matrimonios, se caracteriza porque no existen bienes gananciales sino propios ; por ello se considera que no existe matrimonio a los fines fiscales.

Respecto del régimen de convivencia comenta que no hay un tratamiento específico en el impuesto a las ganancias ya que no constituyen matrimonio.”

Por nuestro lado, pensamos que estamos en presencia de una serie de artículos de LIG (29 y 30), que se encuentran desfasados de la realidad jurídica. Es importante armonizarnos terminológicamente con lo dispuesto en el CCyCo principalmente respecto del régimen de separación de bienes que surge como alternativa a la ganancialidad, y que nada dice la

⁸ MARTIN Julián A., NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL. IMPACTOS FISCALES, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVII, (Buenos Aires, Abril 2016), pág. 2.

LIG al respecto. Con respecto a las uniones convivenciales al tratarse de convivientes y no de cónyuges (o contrayentes) no resulta aplicable las previsiones dispuestas en la LIG ya que se refiere al instituto del matrimonio y no a las uniones convivenciales, y por lo tanto, los bienes que posean siempre deberán bienes personales no pudiendo calificar como bienes gananciales.

CAPÍTULO II

Sociedades

Sumario: 1.- Situación actual. 2.- Las Sociedades simples y su efecto en el impuesto a las ganancias. 3.- Tratamiento de las sociedades civiles y sociedades de hecho a partir del 01/08/2015. 4.- Sociedades Unipersonales. 5.- Sociedades entre cónyuges.

1. Situación actual

Determinada la unificación de los códigos civil y comercial mediante la sanción de la Ley 26994, el anexo II de ésta, modifica la Ley de Sociedades Comerciales que subsiste como ley especial y se denomina Ley General de Sociedades (LGS).

Las personas jurídicas se encuentran definidas en el artículo 141 del CCyCo. Que dispone: “Son personas jurídicas todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto y los fines de su creación.”

El CCyCo. Distingue entre personas jurídicas públicas y privadas, en los artículos 146 y 148 respectivamente.

De acuerdo al artículo 146, son personas jurídicas públicas:

a.El Estado Nacional, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los municipios, las entidades autárquicas y las demás organizaciones constituidas en la Republica a las que el ordenamiento jurídico atribuya ese carácter;

b.los Estados extranjeros, las organizaciones a las que el derecho internacional público reconozca personalidad jurídica y toda otra persona jurídica constituida en el extranjero cuyo carácter público resulte de su derecho aplicable;

c.la Iglesia Católica.

Se destaca que la norma “omite incluir a las entidades públicas no estatales (colegios y consejos profesionales, cajas de previsión profesional). Nótese que estos entes actúan por delegación del Estado y se financian con contribuciones parafiscales (matricula, derecho fijo o bonos, recursos de la seguridad social).”⁹

Por su parte, el artículo 148 dispone que son personas jurídicas privadas:

a.las sociedades;

b.las asociaciones civiles;

c.las simples asociaciones;

d.las fundaciones;

e.la iglesia, confesiones, comunidades o entidades religiosas;

f. las mutuales;

g.las cooperativas;

h.el consorcio de propiedad horizontal;

i.toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

⁹ CORTI, Arístides Horacio M. – CALVO, Rubén A., Acerca de la incidencia del Código Civil y Comercial sobre el Derecho Tributario de la provincia de Buenos Aires; s.d.

Tenemos que tener presente, en primer lugar, que cualquier referencia a la ley de sociedades comerciales en cualquier norma legal tiene que tomarse como una referencia a la actual ley general de sociedades. Si bien se mantienen los tipos societarios anteriores a la unificación de los códigos civil y comercial de la nación (colectiva, de capital e industria, en comandita simple, en comandita por acciones, sociedades de responsabilidad limitada, anónima, anónima unipersonal y anónima con participación estatal mayoritaria), los cambios que se introducen a la misma son relevantes.

Entre ellos tenemos los siguientes:

- La posibilidad de que los cónyuges integren sociedades de cualquier tipo en contraposición con la norma dispuesta por el artículo 27 de la Ley de Sociedades Comerciales, que anteriormente solo admitía su participación en sociedades por acciones o de responsabilidad limitada.
- La regulación de las sociedades unipersonales, las cuales anteriormente estaban vedadas en nuestra legislación de acuerdo con la redacción anterior del artículo 1 de la ley 19.550. Se incorpora así la sociedad anónima unipersonal, la cual queda incluida en el artículo 299 y, por lo tanto, requiere directorio sindical plural (al menos 3 integrantes), no pudiendo constituirse por una sociedad unipersonal.
- Que la reducción a un solo socio no es causal de disolución, sino que se transforma en sociedad anónima unipersonal si en el término de 3 meses no se decidiera de otra manera.
- Se derogan las normas relativas a la sociedad accidental o en participación.
- La derogación de la restricción dispuesta por el artículo 30 de la Ley de Sociedades Comerciales en tanto impedía que las sociedades anónimas y en comandita por acciones integraran otro tipo societario que no fuera de sociedades por acciones.

- Que “la sociedad que no se constituya con sujeción a los tipos del Capítulo II, que omita requisitos esenciales o que incumpla con las formalidades exigidas por esta ley, se rige por lo dispuesto por la Sección IV” –las denominadas por la doctrina “sociedades simples”-.

- Se eliminan las sociedades civiles pero subsisten las asociaciones civiles y las fundaciones, por lo que esta última modificación resulta relevante para analizar el destino de las sociedades civiles existentes al momento de la entrada en vigencia de la reforma.

- Desaparecen las referencias a las sociedades de hecho, por lo que se plantea la misma situación a considerar: ¿Cuál es el destino de una sociedad de hecho inscripta antes de la reforma de la ley 19550?

- Se establece la obligación de llevar contabilidad por parte de todas las personas jurídicas privadas (artículo 148 y 320 CCyCo.).

- Los contratos asociativos, anteriormente incorporados al texto de la Ley de Sociedades Comerciales, ahora denominada ley general de sociedades, se incorporan al cuerpo principal del Código Civil y Comercial.

2. Las sociedades simples y su efecto en impuesto a las ganancias

Actualmente una sociedad cuyo estatuto se confeccione respetando algún tipo societario pero al cual le falta algún atributo fundamental (duración, objeto o domicilio), o cualquier sociedad que no respete los tipos societarios previstos, se instituye en sociedad simple. Se le da así lugar preponderante a la autonomía de la voluntad de los socios que pueden constituir una sociedad “por fuera” de los tipos y formas previstos por la ley.

Vemos entonces que quedarían incluidas en esta categoría de sociedades simples las siguientes:

- Las que se constituyan sobre la base del Capítulo II, pero omitan requisitos esenciales tipificantes o comprendan elementos incompatibles con el tipo legal (artículo 17, LGS).

- Las que se constituyan sobre la base del Capítulo II, pero omitan requisitos esenciales o incumplan con formalidades exigidas por la ley (artículo 21, LGS). Se trata de las sociedades de hecho o las irregulares que, habiendo adoptado un tipo del Capítulo II, no hayan cumplido con el requisito de publicidad e inscripción.

- Las sociedades civiles, en tanto no se encuentran comprendidas en ninguno de los tipos del Capítulo II de la LGS anteriormente enumerados ni cuentan con regulación específica.

El capítulo IV incorporado a la ley 19550 que regula las sociedades simples no viene a reglamentar la existencia de las sociedades “irregulares”, sino que es mucho más abarcativo. Las sociedades simples tienen pleno efecto entre los socios, pero también ante terceros. El artículo 22 de la ley 19550 dice que “es oponible a los terceros solo si se prueba que lo conocieron efectivamente al tiempo de la contratación o del nacimiento de la relación obligatoria y también puede ser invocado por los terceros contra la sociedad, los socios y los administradores”. Y el artículo 23 establece que “la existencia de la sociedad puede acreditarse por cualquier medio de prueba”.

En materia de responsabilidad, atento a la nueva redacción del artículo 24 de la ley general de sociedades: “Los socios responden frente a los terceros como obligados simplemente mancomunados y por partes iguales, salvo que la solidaridad con la sociedad o entre ellos, o una distinta proporción, resulten:

1. de una estipulación expresa respecto de una relación o un conjunto de relaciones;

2. de una estipulación del contrato social, en los términos del artículo 22;

3.de las reglas comunes del tipo que manifestaron adoptar y respecto del cual se dejaron de cumplir requisitos sustanciales o formales.”

La responsabilidad ya no es ilimitada, solidaria y directa, sino que pasa a ser, aunque también ilimitada, ahora subsidiaria y mancomunada con los restantes socios en partes iguales o en distinta proporción conforme las alternativas previstas. Es decir cada socio responde de acuerdo a su participación en la sociedad, con lo cual no puede un acreedor accionar contra uno de ellos cualesquiera por el total de su derecho, sino que debe accionar contra todos ellos en forma subsidiaria a la acción contra la sociedad de hecho. Estas sociedades pueden adquirir bienes registrables de acuerdo con el artículo 23, tercer párrafo: “Para adquirir bienes registrables, la sociedad debe acreditar ante el registro su existencia y las facultades de su representante por un acto de reconocimiento de todos quienes afirman ser sus socios. Este acto debe ser instrumentado en escritura pública o instrumento privado con firma autenticada por escribano. El bien se inscribirá a nombre de la sociedad, debiéndose indicar la proporción en la que participan los socios en tal sociedad”.

3. Tratamiento de las sociedades civiles y sociedades de hecho a partir del 01/08/2015

Es claro que a partir del 1 de agosto de 2015 no pueden constituirse nuevas sociedades civiles. Sin embargo, queda el interrogante de bajo qué norma subsisten las sociedades civiles existentes al 31/07/2015. Evidentemente estas sociedades no desaparecen, sino que deben considerarse encuadradas en alguna norma legal tal que la continuidad de la misma se vea asegurada.

Tengamos presente que inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene que la imprevisión del legislador no se presume, por lo que tenemos que insertar en la legislación vigente a

estas sociedades cuya legislación específica desaparece pero que subsisten como entidades con personalidad jurídica.

Entendemos que los caminos posibles serían transformar dicha sociedad civil en algún tipo previsto por la ley 19.550, disolverla y liquidarla, o no hacer nada y encuadrarla en el Capítulo IV de sociedad simple.

D'Agostino¹⁰, Hernán M. se inclina por la tercera solución. Considera que estas sociedades civiles no pierden su personería jurídica, sino que quedan comprendidas en las "Sociedades Simples" previstas en el Capítulo IV de la ley 19.550, ya que se trata de sociedades que no responden a ninguno de los tipos previstos por la misma. Se constituyeron bajo un "tipo" o legislación vigente al momento de su constitución, pero inexistente luego de la reforma. Esta solución es mayoritariamente aceptada, ya el espíritu del nuevo Código es buscar la subsistencia de la personería jurídica.

Desde el punto de vista fiscal, podrían plantearse soluciones distintas según sea el camino que transite:

1. Si resuelven transformarse o reorganizarse, adoptando uno de los tipos previstos, conforme alguna jurisprudencia que admitió –bajo el régimen anterior- dicha transformación: les corresponderá el tratamiento tributario del tipo elegido.

2. Si disponen disolverse, por acuerdo unánime o mayoría de los socios, se estaría admitiendo que se trata de una persona jurídica privada, con personalidad jurídica, que es reconocida como tal, mediante la aplicación de un régimen subsidiario al de la ley de sociedades. Desde una óptica tributaria, se plantearía, entre otros temas, la gravabilidad por la entrega de bienes a los socios, si fuere el caso, tanto en impuesto a las ganancias como en impuesto al valor agregado.

¹⁰ D'AGOSTINO, HERNAN M., Efectos tributarios de los cambios a la ley 19550. Ley General de Sociedades, Práctica y Actualidad Tributaria ERREPAR, Tomo XXII, (Buenos Aires, Marzo 2016), pág. 3

3. Si entienden que están hoy comprendidas en la citada Sección IV de la ley 19550 reformada, dada la amplitud de su contenido regulatorio y la conveniencia de la responsabilidad simplemente mancomunada entre los socios por las obligaciones sociales, desde el punto de vista del impuesto a las ganancias mantendría su encuadre en el artículo 49 inciso b) de la ley respectiva: centro de imputación de la renta, pero los resultados son tomados por cada socio en sus declaraciones juradas individuales. El problema que aquí se presenta y que ofrece opiniones doctrinarias divididas, es la ubicación de la renta de las sociedades civiles de profesionales, que no se complementen con una explotación comercial; si tales sociedades ya no tienen encuadre legal y se decidiera alguna adecuación (transformación, subsanación, reorganización o disolución), las consecuencias fiscales serían notoriamente diferentes, resultando acá imperiosa una norma legal aclaratoria de carácter urgente.

En cuanto a las sociedades de hecho, estas tenían una personalidad jurídica restringida. A partir de la modificación a la ley de sociedades, no cabe duda de que quedan comprendidas en el Capítulo IV como sociedades simples.

Lo que hay que tener en cuenta es que hasta el 31/07/2015 debíamos distinguir si se trataba de sociedades con finalidad civil o comercial. Si la sociedad de hecho era civil, la misma quedaba fuera de las disposiciones de la ley de sociedades comerciales antes de la reforma. Hasta el 31/07/2016 la ley 19.550 solamente regulaba la vida de las sociedades de hecho con finalidad comercial.

A partir del 01/08/2015 esta distinción no existe más y la totalidad de las sociedades de hecho queda comprendida bajo la normativa de la ley 19.550 bajo el Capítulo IV.

Lo que aún no definieron es si hay que cambiar la denominación social, o sea, reemplazar sociedad de hecho por sociedad simple.

Las sociedades de hecho con objeto civil (conforme al ordenamiento anterior) o comercial ambas con fin empresario y las irregulares, continúan incluidas en el artículo 49, inciso b), de la ley del impuesto a las ganancias, repartiendo el resultado impositivo entre sus socios; tales sociedades tampoco son contribuyentes directos o “responsables por la deuda propia” en los términos de la ley 11683

Resulta elocuente el texto del artículo 50 de la LIG en materia de imputación de resultados en cabeza de los socios, en forma automática y sin que resulte menester que se concrete la efectiva puesta a disposición y/o distribución de los mismos.

Debemos recordar que, respecto de estos tipos societarios [del artículo. 49, inc. b), LIG], el artículo 2 de la ley y el artículo 68 del decreto reglamentario consagran una excepción al tratamiento conforme la teoría del balance, admitiendo la aplicación de la teoría del rédito producto en tanto la actividad desarrollada por el ente corresponda a los incisos f) o g) del artículo 79 de la ley y la misma no se complemente con una actividad comercial. Ello asimismo trae aparejado que la imputación de sus resultados deba realizarse a través del criterio de lo percibido.

Adicionalmente, no resultan aplicables las disposiciones del ajuste por inflación que, aunque virtuales, impiden el cómputo de algunas exenciones del artículo 20 de la LIG.

A los fines de analizar la incidencia de estos tipos de sociedades mencionadas precedentemente en el impuesto a las ganancias, vale recordar al respecto que la LIG contempla diferentes tipos de sociedades:

a) sociedades que deben tributar el impuesto a las ganancias por si mismas (las del artículo 69 a) de la LIG, es decir, SA, SRL y asociaciones civiles en determinados casos); y

b) sociedades en las que sus socios son los que pagan las ganancias (las contenidas en el artículo 49, inciso b) de la LIG). Son las sociedades “transparentes” o de “personas” o de “interés”.

En este último conjunto podrían llegar a considerarse incluidas aquellas de la sección IV de la nueva LGS, ya que el referido artículo 49 inciso b) se refiere a “cualquier otra clase de sociedades” que no sean las del citado artículo 69.

Por otro lado, es importante determinar en qué categoría deberán tributar las rentas de tales sujetos, ya que a las ganancias de cuarta categoría se les aplica “la teoría de la fuente” o “del rédito producto”. Esto implica que sólo están alcanzadas por el impuesto las utilidades que a) se encuentren mencionadas expresamente en alguna categoría del impuesto o b) cumplan concurrentemente con los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente productora.

En cambio, las rentas de la tercera categoría se les aplica la “teoría del incremento patrimonial” o “teoría del balance” de aplicación para los responsables incluidos en el artículo 69 de la LIG y a las rentas que deriven de las demás sociedades o empresas o de explotaciones unipersonales.

Hay que tener presente que las rentas de la cuarta categoría se imputan por el método de lo percibido; en cambio, las de tercera categoría aplican el método de lo devengado.

Como se observa, la inclusión o no en las disposiciones del Título IV de la ley pueden llegar a incidir significativamente en la magnitud del resultado impositivo.

Daniel Malvestiti¹¹ comparte la opinión de Fabiana Iglesias Araujo y Silvina Coronello opinan que “... estas ganancias son declaradas por los integrantes, en proporción a su participación en dicha sociedad irregular, y que a causa de tratarse de una forma de asociaciones entre dos o más personas que carecía de instrumentación, y de definición en la ley de sociedades, sino que trataba de una mera unión de dos o más personas con el objetivo de explotar de manera común una actividad comercial, quedaban

¹¹ MALVESTITI DANIEL N., Aspectos fiscales del Código Civil y Comercial, 15° Congreso Tributario Dr. C.E. Vicente O. Díaz, (Mar del Plata, Octubre 2015), pág. 471.

comprendidas en el artículo 50 de la LIG...y en consecuencia con dicho criterio, consideramos también que sus rentas seguirán gravadas de conformidad con el citado artículo...” razonamiento que surge con nitidez de la propia norma.

Rajmilivich¹² señala que para el caso de las nuevas sociedades “simples” o “libres”, la ley debería regular o aclarar la cuestión de la personalidad fiscal y la transición desde el régimen actual (sociedades de personas regidas por el artículo 49, inciso b) al régimen inherente al nuevo tipo societario, en caso de que desee propiciar alguna modificación a su tratamiento.

La aplicación concreta de esta normativa ha generado numerosas controversias entre el Fisco y los contribuyentes, dando lugar a una valiosa doctrina jurisprudencial, la que -de no mediar una modificación legislativa- resultará aplicable a los casos de las llamadas sociedades de tipo simples en tanto califiquen dentro de las condiciones previstas en la norma fiscal.

4. Sociedad Anónima Unipersonal

Con respecto a la empresa unipersonal, queremos dejar en claro que no existe una definición legal positiva para estas. El patrimonio de la persona humana sigue siendo único e indivisible en términos generales. Si bien el nuevo Código hace referencia a la actividad empresarial, lo cierto es que no define claramente a las empresas unipersonales.

Por lo tanto, seguimos exactamente igual que antes de la reforma, guiándonos por las definiciones esbozadas por las jurisprudencias administrativa y judicial, y no se verifican cambios en el tratamiento tributario de las empresas unipersonales.

¹² Consultas a bases de información, en Internet: www.contadoresenred.com, (Octubre de 2016).

Siguen siendo sujetos del impuesto a la ganancia mínima presunta y del IVA. Se perdió la posibilidad de definir legalmente esta figura que goza de personería fiscal, pero no de personería jurídica.

El artículo 1 de la Ley General de Sociedades establece: “Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas. La sociedad unipersonal solo se podrá constituir como sociedad anónima y por mandato del artículo 165 de la Ley General de Sociedades, y deben hacerlo por instrumento público y por acto único. La sociedad unipersonal no puede ser constituida por otra sociedad unipersonal”, mientras que el socio único debe ser una persona física u otro tipo societario.

Las empresas unipersonales, según la doctrina, se configuran cuando se cumplen concurrentemente los siguientes presupuestos:

1. Que el titular sea una persona física o una sucesión indivisa.
2. Domiciliado o radicado en el país.
3. Realice el ejercicio habitual de una actividad económica.
4. Que dicha actividad se desarrolle en nuestro país.
5. Que la actividad realizada se desarrolle con el propósito de lucrar.

El hecho de considerar a la explotación Unipersonal como una empresa, con todo los efectos impositivos en el impuesto a las ganancias que ello implica, se sustenta en el dictamen 7/1980 que emitió el organismo recaudador. En el mismo indica que “Empresa” a los fines fiscales, podría definirse como “La organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de

capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficiario el riesgo propio de la actividad que desarrolla”, lo cual es verificable en una Empresa Unipersonal.

Otro planteo importante sobre este tipo de explotación fue el correspondiente a si considerar o no al ejercicio de la actividad profesional como empresa unipersonal.

Respecto a esto la doctrina sostiene que la actividad profesional es una actividad económica que se basa en la prestación de servicios, donde sin utilizar como elemento distintivo y fundamental la inversión en capital, el titular asume el riesgo propio de la actividad que desarrolla. Por lo tanto se concluye que un profesional en ejercicio de actividad es una Empresa Unipersonal Profesional.

Por lo expuesto, existe una distinción doctrinaria sobre la explotación Unipersonal:

i) Empresa Unipersonal Profesional: Se refiere al ejercicio exclusivo de una profesión por el titular de la empresa.

ii) Empresa Unipersonal: Al ejercicio de la profesión se lo complementa con una actividad comercial

La complementación con una actividad comercial, o no, influirá en el análisis del artículo 2 de la LIG:

i) Si el ejercicio de una actividad profesional se complementa con una actividad comercial, entonces estamos ante una explotación Unipersonal como sujeto empresa y estarían sus rentas gravadas por el apartado 2) del artículo 2.

ii) Si el ejercicio de una actividad profesional no se complementa con una actividad comercial, estamos en presencia de una empresa Unipersonal profesional, cuyas ganancias estarán gravadas por el apartado 1) del artículo 2.

El artículo 164 de la Ley General de Sociedades estipula que la denominación social puede incluir el nombre de una o más personas de

existencia visible y debe contener la expresión “sociedad anónima unipersonal” su abreviatura o la sigla “SAU”.

El capital social de estas sociedades anónimas unipersonales debe ser integrado totalmente en el acto constitutivo (artículo 187 Ley General de Sociedades), razón por la cual no resulta de aplicación la norma que permite a los socios de las sociedades anónimas integrar un 25% del capital social al momento de la suscripción, e integrar el saldo restante del 75% del aporte en el plazo de dos años.

No opera como causal de disolución la reducción a uno del número de socios. Con esta modificación se abre la posibilidad de afectar una parte de un patrimonio personal a un emprendimiento comercial o industrial sincerando una situación de facto, la inclusión de socios “fantasmas” con porcentajes mínimos a fin de poder separar el patrimonio personal del de explotación, cumpliendo con el requisito de la “pluripersonalidad”, exigido por el anterior artículo, 1º de la Ley 19550. Esto, históricamente ha generado ficciones con sus lógicas consecuencias patrimoniales, jurídicas y tributarias. La limitación de la responsabilidad al capital aportado a la sociedad unipersonal parece, en principio venir a poner fin a esta extendida práctica ficticia.

Tratándose de sociedades en comandita simple o por acciones y de capital e industria, se transformarán de pleno derecho en sociedad anónima unipersonal si no se decidiera otra solución en el término de tres meses. Nada se dice sobre qué pasa cuando una SRL o una sociedad colectiva, o incluso una SA que no sea una SAU quedan con un único socio, al igual de qué pasa si las comanditas o la de capital e industria devenidas unipersonales no se ajustan a los requisitos de la SAU (omiten designar tres directores y tres síndicos y no se someten al contralor estatal permanente).

En virtud del artículo 299, inciso 7) de la Ley General de Sociedades, la sociedad anónima unipersonal se encuentra bajo fiscalización estatal permanente.

Al no modificarse el segundo párrafo del artículo 284 de la Ley de Sociedades Comerciales, ni el primer párrafo del artículo 255 de la misma ley, se impone a las sociedades anónimas unipersonales a tener una sindicatura y un directorio colegiado e impar. La primera prescripción, de tener un órgano fiscalizador privado de 3 miembros (como mínimo), conlleva un dispendio innecesario de recursos, y la segunda, una obligación de incumplimiento difícil, pues no es posible que una sociedad de un socio pueda lograr integrar un directorio de 3 personas al menos.

Como vemos, las SAU no han sido pensadas para pequeños contribuyentes –Pymes o monotributistas- sino por el contrario, y atento a los requisitos de constitución y fiscalización recién descriptos, consideramos que las SAU serán utilizadas más por tenedores de grandes capitales con importante poder económico (honorarios de directores y cuerpos colegiados como síndicos) que para resguardar el patrimonio de un pequeño comerciante, que no tendrá acceso por limitaciones económicas a la estructura que se requiere para poseer un SAU.

Ante el silencio del organismo competente y mucho menos una modificación a la LIG, se marcaron dos posturas doctrinarias: o continuarán atribuyendo el resultado de la explotación a su titular conforme al artículo 50 de la norma legal, o bien tributarán como una sociedad de capital incluida en el artículo 69, inciso a), punto 1.

Los que apoyan la postura de que la Sociedad Anónima Unipersonal continuaría atribuyendo el resultado impositivo de la actividad a su titular, se fundamentan en su carácter intuitu personae de esta nueva sociedad. En este caso el sujeto pasivo del impuesto a las ganancias sigue siendo el dueño y no la sociedad anónima unipersonal, el cual tributa como ganancia de la tercera categoría con una alícuota progresiva, según la escala, del 9% al 35%.

La otra postura, mayormente receptada por la doctrina, es la de tratar a la Sociedad Anónima Unipersonal como una sociedad de capital. En

este caso el sujeto pasivo del impuesto a las ganancias es la sociedad anónima unipersonal, y deberá declarar todas las ganancias que se generen en el periodo fiscal, calcular el resultado impositivo y aplicar una tasa directa del 35%.

Para D'AGOSTINO, HERNAN M.¹³, estas modificaciones no causan cambio alguno en la declaración jurada del impuesto a las ganancias de las personas humanas. Estas sociedades continúan incluidas en el inciso b) del artículo 49 de dicha ley, sus rentas deberán tributar dentro de la 3ª categoría por el criterio de lo devengado. Son sociedad de personas y no tienen personalidad tributaria sino que el sujeto pasivo del impuesto a las ganancias son los socios de dichas sociedades. Se modificó la legislación comercial, pero no la tributaria.

Por aplicación del artículo 50 de la ley, las utilidades se consideran íntegramente distribuidas en cabeza de los socios a la fecha de cierre del ejercicio con independencia de la distribución efectiva de las mismas. Solamente recae sobre las sociedades la presentación de la declaración jurada informativa, ya sea en cabeza de la sociedad de personas o del socio mayoritario en el caso de la sociedad de hecho.

Tampoco se modifica el tratamiento del resultado de las empresas unipersonales. Siguen funcionando como unidades de acumulación de renta bajo las normas de la tercera categoría, para luego adicionarse al resto de las rentas que posee el contribuyente en su declaración jurada personal.

El tributo lo abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo a la escala establecida en el artículo 90 de la Ley de Impuesto a las ganancias.

¹³ D'AGOSTINO, HERNAN M., Op. Cit., pág. 5.

GANANCIA NETA IMPONIBLE ACUMULADA	PAGARÁN
--	----------------

Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de peso
0	10000	-	9	0
10000	20000	900	14	10000
20000	30000	2300	19	20000
30000	60000	4200	23	30000
60000	90000	11100	27	60000
90000	120000	19200	31	90000
120000	En adelante	28500	35	120000

Adviértase la existencia de una alícuota progresiva, según la escala, del 9% al 35%.

Para JALFIN, JORGE¹⁴, en tanto se ha limitado la existencia de sociedades unipersonales al tipo de sociedad anónima, prima facie, y sin perjuicio de la posibilidad de otorgarle un tratamiento diferencial sobre la base de la autonomía del derecho tributario, por el momento y en tanto no se disponga norma específica en contrario, su encuadre en el impuesto a las ganancias no discrepará del que se le aplica a las restantes sociedades anónimas. “es evidente que la figura...no estará destinada sino a empresas de cierto porte, ya sean nacionales o extranjeras (para la constitución de

¹⁴ JALFIN, JORGE, Las disposiciones del Código Civil y Comercial en materia societaria y sus implicancias fiscales. Primera parte, Consultor Tributario ERREPAR, (Buenos Aires Noviembre 2015), pág. 4.

filiales) antes de propiciando su adopción por parte de empresarios individuales de tamaño pequeño o mediano”

Según FOLCO, CARLOS M.¹⁵, se requiere una urgente adaptación de la ley fiscal al nuevo tipo societario, si bien lógicamente entendemos que habrán de tributar conforme al régimen de las sociedades de capital. La empresa unipersonal exhibe como característica esencial que su composición patrimonial responde solamente a una persona. Habrá de coleccionar información tributaria y determinar el resultado fiscal en cabeza del contribuyente (persona física) quien lo declarará junto al total de sus ganancias. El tributo lo abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la escala del artículo 90 de LIG.

En contrario, tratándose de sociedades anónimas, la ley del gravamen en su artículo 69 establece que las mismas deberán declarar todas las rentas que se generen en el periodo fiscal, determinar el resultado impositivo y luego aplicar una tasa directa del 35%, sin que exista ningún tipo de escala.

Ahora, ¿las ganancias de las sociedades anónimas unipersonales serán declaradas por la propia sociedad o por su único accionista? Ello deberá ser definido por la ley del impuesto a las ganancias, sin perjuicio de lo cual hemos adelantado nuestra opinión en el convencimiento de que tributarán conforme al régimen de las sociedades de capital, en merito a su propia naturaleza

Nosotros no podemos inclinarnos netamente hacia alguna de estas posturas ya que consideramos que ambas podrían llegar ser validas por los motivos que declaran los autores de las doctrinas citadas precedentemente.

Por un lado consideramos que continúan siendo sociedades de personas, pero los requisitos de sindicatura y directorio de al menos 3

¹⁵ FOLCO, CARLOS M., Breves consideraciones en torno a las sociedades unipersonales y sus efectos tributarios, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVI, (Buenos Aires, Septiembre 2015).

personas, y fiscalización estatal permanente, se adecua más a una sociedad de acciones.

Consideramos que lo correcto e ideal sería que AFIP modifique la Ley de Impuestos a las Ganancias otorgándole a estas Sociedades Anónimas Unipersonales un tratamiento diferenciado y así tapar el vacío fiscal que se generó

5. Sociedades entre cónyuges

Otro tema a tener presente son las sociedades entre cónyuges. Con la reforma de la ley 19.550 ahora pueden constituirse sociedades entre cónyuges sin restricción según su artículo 27: “Los cónyuges pueden integrar entre si sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV”.

Los fundamentos son muy escasos, limitándose a señalar que el nuevo texto por el que se admite que los cónyuges puedan celebrar entre si contrato de sociedad de cualquier tipo se basa en “la consonancia con los criterios más modernos”.

La restricción que anteriormente reñía se vinculaba con el riesgo de alterar el régimen de bienes dispuesto para la sociedad conyugal.

Concretamente, se asentaba en una interpretación estricta de lo dispuesto por los artículos 1218 y 1219 del Código Civil, en tanto prohibían toda convención entre cónyuges, con el evidente propósito de evitar la superposición con el régimen patrimonial consagrado para la sociedad conyugal.

La exposición de motivos de la ley 19550, al referirse al tratamiento previsto en la norma sobre el tema, indicaba: “En esta Sección (se refiere a la Sección V: De los socios) se dan soluciones que, admitidas ya en el anteproyecto, innovan en relación con el vigente Código de Comercio y con los proyectos elaborados con anterioridad. El artículo 227 soluciona, por supuesto que solo para el ámbito mercantil, el problema de las sociedades entre esposos permitiendo entre ellos solamente la constitución de

sociedades de responsabilidad limitada y por acciones. No escapa a la comisión lo delicado del problema y de la solución adoptada. Prescindiendo de si la normativa de la sociedad conyugal en el Código Civil importa o no una prohibición de que los esposos constituyan una sociedad comercial, la comisión consideró incompatible la existencia de dos regímenes económicos entre esposos cuando uno de ellos era el resultante de la constitución de sociedades mercantiles de tipo personalista (artículos 125, 134 y 144), en las que la responsabilidad de los socios luce ilimitada y solidaria, situación esta que solo se da en la sociedad civil si así se hubiera pactado (artículo 1474, CC). Por razonamiento inverso, se consideró que en las sociedades con responsabilidad limitada no mediaban los inconvenientes antes señalados y que además en ellas la estructuración de los órganos disminuye la posible incidencia de factores que puedan alterar el normal desarrollo de las relaciones matrimoniales”.

En el impuesto a las ganancias, subsiste el artículo 32, que establece que “a los efectos del presente gravamen, solo será admisible la sociedad entre cónyuges cuando el capital de la misma esté integrado por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda de conformidad con las disposiciones de los artículos 29 y 30” (este último derogado por aplicación del artículo 43 de la ley de matrimonio igualitario).

Es decir que si bien las sociedades entre cónyuges son válidas desde el punto de vista societario y civil, pueden no serlo a los efectos del impuesto a las ganancias. El caso más claro es el de una sociedad conyugal en la cual uno solo de los cónyuges genera ingresos, mientras que el otro no posee bienes propios ni realiza actividad alguna. En el caso de que constituyeran una sociedad anónima la misma sería válida ante terceros, pero no lo sería para el impuesto a las ganancias. En dicho caso debería computarse como una empresa unipersonal.

Sin embargo, no han sido pocos los litigios planteados con el Fisco, especialmente en situaciones de sociedades de hecho o irregulares.

En el dictamen (DAT) 13/2000¹⁶, se señala que “no corresponde desconocer el carácter de sujeto pasivo del impuesto a las ganancias a una sociedad de responsabilidad limitada cuyos únicos socios son cónyuges, aun cuando la compra de las cuotas partes por parte de uno de ellos hubiera sido efectuada con un préstamo bancario, cuya cancelación se realizará con recursos procedentes de bienes gananciales del matrimonio y no con bienes propios”.

A su vez, en el dictamen (DAL) 52/2001 se establece que “toda vez que el artículo 27 de la LSC impide la conformación de sociedades entre cónyuges con excepción de las sociedades por acciones y de responsabilidad limitada y que el artículo 29 sanciona con nulidad las sociedades que se encuentran en infracción a dicha disposición de orden público, no correspondería aceptar nuevas solicitudes de inscripción de esta clase de sociedades de hecho entre cónyuges, en los registros de esta Administración Federal y respecto de las ya inscriptas, correspondería intimar a sus socios a fin de que transformen la misma en uno de los tipos legales autorizados por la ley o, en su defecto, se ceda la participación de uno de ellos a otro socio, si lo hubiera, o a un tercero. Ello, bajo apercibimiento de proceder a anular la inscripción, dándolos de baja del padrón de contribuyentes”.

Por su parte, en el fallo “Nesci, Ana María” del 11/3/2002, la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal se expidió señalando que el artículo 32 de la ley del gravamen admite la sociedad entre cónyuges cuando el capital de la misma está integrado por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda de conformidad a los artículos 29 y 30. El primero de ellos dispone que cada cónyuge debe declarar separadamente

¹⁶ Consultas a bases de información, en Internet: www.biblioteca.afip.gob.ar, (octubre de 2016).

las ganancias provenientes de actividades personales, bienes propios o el producido de bienes del cónyuge que efectúa el aporte. En casos en que el aporte de capital no exista o no fuera significativo, frente al aporte de trabajo, la doctrina admite la existencia de la sociedad entre cónyuges graduados en la misma profesión.

El Tribunal Fiscal, Sala A, en sentencia del 2/6/2004 dispuesta en autos "Cecowski, Jorge Benjamín y otra", se expidió indicando: "VI ... Así, con la modificación al texto anterior introducida por el dictado de la ley 20628 de impuesto a las ganancias, se admite la sociedad entre cónyuges, solamente cuando el capital de la sociedad esté integrado por aportes de bienes de los esposos cuya titularidad les corresponda de conformidad con los artículos 29 y 30 de la ley del gravamen. Si bien pareciera que el nuevo texto de la ley de impuesto a las ganancias no efectúa discriminación alguna respecto del tipo social que pueden adoptar los cónyuges, tal como lo hace el artículo 27 de la ley 19550, esta Sala no puede dejar de observar la existencia de una necesaria subordinación de la ley tributaria a la ley específica que regula las relaciones societarias en el derecho comercial. De este modo, teniendo en cuenta que no resulta posible la existencia de sociedades entre esposos que no sean por acciones o de responsabilidad limitada, tampoco es posible su existencia a los fines fiscales. A mayor abundamiento, cabe tener en cuenta que cuando la ley tributaria, en relación con la materia aquí debatida, se aparta de la ley específica lo hace concretamente, tal el caso del artículo 28 de la ley de impuesto a las ganancias, al apartarse de las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges o al darle la calidad de sujeto de derecho a las uniones transitorias de empresas, cuando la ley de sociedades se lo niega, al igual que con los fondos comunes de inversión del artículo 69, inciso a), punto 7 de la ley de impuesto a las ganancias, etc... Por ello se concluye que la actora debió haber declarado sus ganancias como partícipe de la sociedad conyugal, es decir, según lo dispuesto por los artículos 28, 29 y 30 de la ley de impuesto a

las ganancias, y 51 de su decreto reglamentario, y no como partícipe de una sociedad de hecho, cuya constitución se encuentra impedida por la ley específica -19550- y no prevista concretamente en la ley tributaria”.

Las dificultades en el impuesto a las ganancias comienzan al requerirse la “trazabilidad” de los fondos obtenidos por los integrantes de esas sociedades en carácter de dividendos o utilidades distribuidas para establecer la medida en que las sociedades se constituyeron con fondos correspondientes a cada cónyuge en los términos de los artículos 29 y 30 de la ley de impuesto a las ganancias.

Si bien la norma resuelve el tema poniendo en cabeza del marido los bienes que no resultan de “asignación” específica en cabeza de la mujer, con la reforma del Código Civil (L. 26618) en materia de matrimonio igualitario, el tema resulta de imposible cumplimiento de tratarse de matrimonio de personas del mismo sexo.

La trazabilidad de los fondos de cada integrante de la sociedad conyugal es la regla que -sin adecuado sustento jurídico- ha publicitado la AFIP, a través de la circular 8/2011, en su afán de resolver el tema en forma práctica ante la ausencia de una modificación legislativa, aunque ello en muchos casos no resulte nada sencillo.

Resulta imprescindible una reforma legislativa en este gravamen que consagre con absoluta nitidez, no exenta de practicidad, la forma de atribuir los resultados a los integrantes de la sociedad conyugal.

A nuestro modo de ver, un procedimiento razonable sería el de atribuir por mitades aquellas rentas y/o bienes que no correspondan ser declarados específicamente por alguno de los cónyuges en virtud de las normas ya vigentes (artículos 29 y 30, LIG, y 18, LIBP).¹⁷

¹⁷ JALFIN, JORGE, Las disposiciones del Código Civil y Comercial en materia societaria y sus implicancias fiscales. Primera parte, Consultor Tributario ERREPAR, (Buenos Aires Noviembre 2015), pág. 5.

CAPÍTULO III

Los nuevos derechos reales en el CCyCo.

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Derecho real de superficie. 3.- Derecho real de propiedad horizontal. 4.- Derecho real de conjuntos inmobiliarios. 5.-Derecho real de tiempo compartido. 6.- Derecho real de cementerio privado

1. Introducción

Los derechos personales son aquellos que establecen relaciones entre personas determinadas, en razón de las cuales el respectivo titular puede exigir de alguien la prestación debida. Pueden consistir en la entrega de una cosa (obligación de dar), la realización de un encargo (obligación de hacer) o la abstención de hacer un encargo (obligación de no hacer). Algunos ejemplos son el contrato de compraventa, la permuta, la locación y el leasing.

El artículo 1882 del CCyCo. establece que el derecho real es el poder jurídico, de estructura legal, que se ejerce directamente sobre su objeto, en forma autónoma, y que atribuye a su titular las facultades de persecución, preferencia y las demás previstas en el Código.

El artículo 1888 del CCyCo. dispone que son derechos reales sobre cosa total o parcialmente propia: el dominio, el condominio, la propiedad horizontal, los conjuntos inmobiliarios, el tiempo compartido, el cementerio

privado y la superficie, si existe propiedad superficiaria. Los restantes derechos reales recaen sobre cosa ajena.

Con el ánimo de tener un panorama completo del nuevo abanico de derechos reales existentes en nuestra legislación, detallamos a continuación un cuadro comparativo entre el Código Civil y el CCyCo.:

Ley. 340 (artículo 2503)	Ley 26994 (artículo 1887)
1. el dominio y condominio;	a) el dominio;
2. el usufructo;	b) el condominio;
3. el uso y la habitación;	c) la propiedad horizontal;
4. las servidumbres activas;	d) los conjuntos inmobiliarios;
5. el derecho de hipoteca;	e) el tiempo compartido;
6. la prenda;	f) el cementerio privado;
7. la anticresis;	g) la superficie;
8. la superficie forestal.	h) el usufructo;
	i) el uso;
	j) la habitación;
	k) la servidumbre;
	l) la hipoteca;
	m) la anticresis;
	n) la prenda.

2. Derecho real de superficie

a) Generalidades

El código civil tenía como derecho real más completo al dominio, y el artículo 2506 lo definía como aquel según el cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona. Además el artículo 2507 lo catalogaba y decía que el dominio podía ser pleno o perfecto, cuando es perpetuo y la cosa no está gravada con ningún derecho real hacia otras personas; o menos pleno o imperfecto, cuando se debía resolver al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición, o si la cosa que forma su objeto es un inmueble, gravado respecto de terceros con un derecho real, como servidumbre, usufructo, etc.

El dominio imperfecto podía ser revocable de una sola persona sobre una cosa, mueble o inmueble, o el reservado por el dueño perfecto de una cosa que enajena solamente su dominio útil (artículo 2661).

Más allá de ser perfecto o imperfecto, el dominio sobre un inmueble comprendía todo el inmueble, es decir, el suelo, el vuelo y el subsuelo.

En el Código civil, lo que se construía sobre un inmueble era del dominio del propietario de ese inmueble, excepto por la superficie forestal, incorporada por la ley 25509. Así lo indica el artículo 2518 cuando señala que “la propiedad del suelo se extiende a toda su profundidad, y al espacio aéreo sobre el suelo en líneas perpendiculares. Comprende todos los objetos que se encuentran bajo el suelo, como los tesoros y las minas, salvo modificaciones dispuestas por las leyes especiales sobre ambos objetos el propietario es dueño exclusivo del espacio aéreo; puede extender con él sus construcciones, aunque quiten al vecino la luz, las vistas u otras ventajas; y también puede demandar la demolición de las obras del vecino que a cualquier altura avancen sobre este espacio.

La evolución de los negocios ha traído como consecuencia que la superficie posea cada vez mayor importancia en los ordenamientos jurídicos modernos, por su utilidad económica.

Este derecho real permite construir, plantar o edificar sobre suelo ajeno, generalmente a cambio de una contraprestación o directamente adquirir una obra o plantación o forestación ya existente; todo ello, sin necesidad de comprar el terreno o el inmueble sobre el cual se asientan las mismas. Se trata de una herramienta estratégica en varios negocios, pues permite disminuir los costos de las construcciones, ante los altos precios del suelo.

b) La superficie en el CCyCo.

El CCyCo. Legisla sobre la superficie en los artículos 2114 a 2128, a pesar de también referirse a la misma en otras secciones.

La definición de la superficie se encuentra en el artículo 2114, el cual expresa:

“El derecho de superficie es un derecho real temporario, que se constituye sobre un inmueble ajeno, que otorga a su titular la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica del derecho de plantar, forestar o construir, o sobre lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo o el subsuelo, según las modalidades de su ejercicio y plazo de duración establecidos en el título suficiente para su constitución y dentro de lo previsto en este Título y las leyes especiales”

Dicho artículo resulta sumamente valioso, por cuanto introduce dos conceptos: el derecho de superficie y la propiedad superficiaria o dominio superficiario. Se trata de dos conceptos diferentes, que explicaremos seguidamente.

El derecho de superficie otorga a su titular la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica del derecho a plantar o forestar. Es decir, quien haya adquirido ese derecho podrá plantar, forestar o construir sobre un inmueble ajeno.

La propiedad superficiaria existirá cuando se adquiera lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo o el subsuelo. Aquí resulta importante recordar lo expuesto en el artículo 1888 del CCyCo.: “Son derechos reales sobre cosa total o parcialmente propia: el dominio, el condominio... y la superficie si existe propiedad superficiaria”

A partir de la redacción del artículo 2114, podemos obtener las notas características de la superficie:

- Es un derecho real;
- Es temporario;
- Otorga a su titular la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica del derecho de plantar, forestar o construir sobre lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo o el subsuelo, según las modalidades de su ejercicio;
- Existe un plazo de duración establecido legal o convencionalmente;
- Requiere de título suficiente para su constitución;
- Se trata de un derecho que se constituye sobre inmueble ajeno.

Son dos los sujetos que involucra la constitución del derecho de superficie:

- Superficiante: es el titular del dominio pleno del inmueble que decide constituir a favor de un tercero el derecho real de superficie.
- Superficiario: es quien adquiere el derecho: superficiario real de superficie.

En cuanto a las de este derecho real, el artículo 2115 dispone: “El superficiario puede realizar construcciones, plantaciones o forestaciones sobre la rasante, vuelo y subsuelo del inmueble ajeno, haciendo propio lo plantado, forestado o construido.

También puede constituirse el derecho sobre plantaciones, forestaciones o construcciones ya existentes, atribuyendo al superficiario su propiedad.

En ambas modalidades, el derecho del superficiario coexiste con la propiedad separada del titular del suelo”.

Es importante destacar este último párrafo, el cual expone claramente el desmembramiento del dominio, ante la convivencia de dos derechos: sobre la superficie y la titularidad del suelo.

El artículo 2116 se refiere al emplazamiento, disponiendo que el derecho de superficie puede constituirse sobre todo el inmueble o sobre una parte determinada, con proyección en el espacio aéreo o en el subsuelo, o sobre construcciones ya existentes aun dentro del régimen de propiedad horizontal. La extensión del inmueble afectado puede ser mayor que la necesaria para la plantación, forestación o construcción, pero debe ser útil para su aprovechamiento.

Conforme a lo legislado, la máxima duración será:

- setenta (70) años cuando se trata de construcciones; y
- cincuenta (50) años para las forestaciones y plantaciones.

El inicio del plazo en ambos casos se computa desde la adquisición del derecho de superficie. Puede ser prorrogado siempre que no exceda los plazos máximos.

El superficiario puede afectar la construcción al régimen de la propiedad horizontal, con separación del terreno perteneciente al propietario excepto pacto en contrario; puede transmitir y gravar como inmuebles independientes las viviendas, locales u otras unidades privativas, durante el plazo del derecho de superficie, sin necesidad de consentimiento del propietario.

Por su parte, el artículo 2121 dispone que el propietario superficiante conserva la disposición material y jurídica que corresponde a su derecho, siempre que las ejerza sin turbar el derecho del superficiario.

Resulta habitual la indemnización al superficiario, una vez producida la extinción del derecho de superficie. Así ocurre también en el

CCyCo., cuyo artículo 2126 dispone que "...el titular del derecho real sobre el suelo debe indemnizar al superficiario, excepto pacto en contrario".

El monto de la indemnización es fijado por las partes en el acto constitutivo del derecho real o en acuerdos posteriores.

La ley 25509 de superficie forestal, único antecedente de este derecho en nuestro sistema jurídico, establecía en su artículo 5 que la superficie forestal debía inscribirse "...a los efectos de su oponibilidad a terceros interesados en el Registro de la Propiedad Inmueble de la jurisdicción correspondiente, el que abrirá un folio correlacionado con la inscripción dominial antecedente".

Sobre la base de ello, es probable que la inscripción de la superficie se reglamente en forma similar.

c) Aspectos tributarios de la superficie en el impuesto a las ganancias.

Luis Fernández¹⁸ expresa al referirse al aspecto tributario que la aplicación del impuesto a las ganancias para el presente requiere ineludiblemente de una reforma de la ley. Este nuevo derecho permite "separar" y enajenar la superficie (el vuelo o el subsuelo) del resto del inmueble. El resultado de la constitución de este derecho deberá analizarse a la luz de las normas del art. 2 de la ley, pero el costo para el enajenante (superficiante) y la mayoría de los hechos económicos posteriores requieren de una nueva norma.

Las múltiples alternativas previstas, complican el análisis; así, la ley permite que el superficiario, a su vez, afecte su derecho a locación u otros derechos reales, por ejemplo a propiedad horizontal o a condominio; por supuesto, además podrá explotarlo. Los costos y resultados de todas estas alternativas requieren regulaciones impositivas específicas para su valuación y determinación.

¹⁸ FERNANDEZ, Luis O., El nuevo código y el impuesto a las ganancias, Thompson Reuter, Editorial La Ley, (Buenos Aires, Octubre 2015), pág. 5.

El precio pactado en la adquisición, será el valor de incorporación al patrimonio del comprador (superficiario) quien deberá tener la posibilidad de amortizarlo, ya que se trata de un derecho temporal, que caduca con el mero transcurso del tiempo. Pero, a los efectos de la amortización, deberá tenerse en cuenta que el derecho se extingue no solo por el transcurso del tiempo, sino también por otras causas: renuncia, cumplimiento de una condición resolutoria, no uso durante 10 años, si se trata del derecho a construir o 5 años si es el derecho a plantar o forestar; además se puede pactar para esa instancia, una indemnización que compense al superficiario, por ejemplo, por las construcciones existentes que pasan a poder del superficiante al finalizar el derecho de superficie.

Presentamos una serie de situaciones que deberían ser consideradas para el impuesto a las ganancias:

- Resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias: los que se originen en la constitución, transferencia o explotación del derecho real de superficie o la nuda propiedad y los de extinción de aquel deberán analizarse en función de las normas del artículo 2 de la LIG, tomando en cuenta, salvo aplicación específica de la teoría del balance, la habitualidad de las mismas.

- Constitución del derecho real de superficie: dado el carácter temporal del derecho, se podría aplicar la solución que tiene la ley para el usufructo: considerar la contraprestación que recibe el propietario como utilidad y devengarla en el lapso de duración del derecho.

- Extinción del derecho de superficie: se puede producir por:

- a) Vencimiento del plazo pactado.

- b) Renuncia.

- c) Cumplimiento de la condición resolutoria por el no uso del mismo.

- d) Durante 10 años para el derecho a construir.

- e) Durante 5 años para el derecho a plantar o forestar.

Excepto por el inciso a) y para el propietario, los importes de las ganancias producidas por la constitución del derecho que se encuentren pendientes de imputación deberán declararse en el ejercicio de extinción. Del mismo modo deberá proceder el superficiario con el costo del derecho que no haya recuperado.

- Resultados de la explotación de la superficie por el superficiario: estas rentas están determinadas fundamentalmente por el tipo de actividad que se realice en la superficie (construcción, locación, plantación y otras); en cuanto a los egresos computables, más allá de los propios de la actividad, se considera que debería admitirse la amortización de lo pagado en concepto de derecho de superficie, habida cuenta de que tiene un límite temporal y se agota con el mero transcurso del tiempo.

- Resultados para el usufructuario en caso de constitución de otros derechos reales sobre la superficie: se considera que las normas que se establezcan respecto esta cuestión deberían ser similares a las mencionadas para la explotación de la superficie y, por supuesto, siempre deben relacionarse ingresos y egresos con la duración residual del derecho de superficie.

Además los resultados de quienes sean la contraparte en la constitución de estos derechos deberán tratarse en función de las normas establecidas para ellos, siempre con la limitación temporal antes mencionada.

- Enajenación del derecho de superficie y la nuda propiedad: cuando ese derecho sea transferido por el superficiario original a terceros, aquel deberá declarar como ingreso el valor de enajenación pactado y como costo el resto del derecho de superficie que aún no hubiera imputado resultados.

En el caso en que lo que se transfiera sea la nuda propiedad, dada su naturaleza perpetua y el carácter temporal del derecho de superficie, la operación se deberá tratar como una venta de un inmueble, más allá de eso,

el propietario deberá declarar como ingreso la parte no devengada de la contraprestación por el derecho de superficie constituido. Para el nuevo nudo propietario, su costo será el valor pactado para la transferencia.

3. Derecho real de Propiedad horizontal

Este derecho está regulado en el artículo 2037: “La propiedad horizontal es el derecho real que se ejerce sobre un inmueble propio que otorga a su titular facultades de uso, goce y disposición material y jurídica que se ejercen sobre partes privadas y sobre partes comunes de un edificio, de conformidad con lo que establece este Título y el respectivo reglamento de la propiedad horizontal. Las diversas partes del inmueble así como las facultades que sobre ellas se tienen son interdependientes y conforman un todo no escindible”.

Con el dictamen del CCyCo. Fue derogada la ley 13512, también llamada “de propiedad horizontal”, la que es mencionada en el inciso d) del artículo 49 de la LIG en relación con un hecho imponible que ocurre cuando se construye y se vende aplicándose la misma.

Es evidente entonces que tal hecho imponible ha quedado sin sustento factico, habida cuenta de la derogación citada; también es verdad que la mención a esa ley fue simplemente un instrumento utilizado oportunamente por el legislador tributario para gravar las actividades de la industria de la construcción y solucionar el problema de la aplicación de la ley de impuesto a los réditos, que, previendo solamente el criterio de las fuente, dejaba fuera de la imposición a las operaciones carentes de habitualidad.

En la actualidad, la situación es otra, el impuesto ha cambiado y quienes realizan tales construcciones claramente son empresas que quedan comprendidas en el artículo 2, inciso 2) de LIG, que establece la teoría del balance. La mención a la ley 13512 cumplió con sus objetivos, pero ha quedado superada en el tiempo, por lo que su derogación no tendrá consecuencias tributarias.

Por todo ello, se cree que la inclusión de este derecho real no alterará la aplicación del tributo y los consorcios de propiedad horizontal se seguirán tratando en el impuesto como hasta ahora: en el eventual caso en que se realicen operaciones alcanzadas por el impuesto, los consorcistas serán quienes declaren la renta, habida cuenta de que el consorcio no es sujeto de aquel.¹⁹

4. Conjuntos inmobiliarios:

El artículo 2073 del CCyCo. define los conjuntos inmobiliarios como “...clubes de campo, barrios cerrados o privados, parques industriales, empresariales o náuticos, o cualquier otro emprendimiento urbanístico independientemente del destino de vivienda permanente o temporaria, laboral, comercial o empresarial que tenga, comprendidos asimismo aquellos que contemplan usos mixtos, con arreglo a lo dispuesto en las normas administrativas locales”.

Por su parte, el artículo 2075 dispone que todos los conjuntos inmobiliarios deben someterse a la normativa del derecho real de propiedad horizontal.

La afectación de un inmueble a este régimen no produce por si misma efecto tributario alguno, excepto que pudiera encuadrar en el régimen de loteos con fines de urbanización. En cuanto al tratamiento en el impuesto a las ganancias, la enajenación de estos bienes constituye la de un inmueble y el producido de la locación de los mismos encuadra, según el sujeto, en el artículo 41 inciso a) primera categoría, o artículo 49 tercera categoría.

La principal modificación que aporta esta nueva norma no influye en los impuestos y si tiene relación con la mayor seguridad que da al propietario tener un derecho real específicamente reglado que, como tal, puede regular las características propias de estos emprendimientos.

¹⁹ FERNANDEZ, Luis O. Los nuevos derechos reales y el impuesto a las ganancias. Consultor tributario, (Buenos aires Febrero 2015), pág. 1.

Los conjuntos inmobiliarios preexistentes que se hubieran establecido como derechos personales o coexistan derechos reales y personales, se deben adecuar a las previsiones normativas que regulan este derecho real.

5. Tiempo Compartido

El artículo 2087 del CCyCo. establece: “Se considera que existe tiempo compartido si uno o más bienes están afectados a su uso periódico y por turnos, para alojamiento, hospedaje, comercio, turismo, industria u otros fines y para brindar las prestaciones compatibles con su destino”. Y el artículo 2088 establece los bienes que lo integran: “Con independencia de la naturaleza de los derechos que se constituyen o transmiten, y del régimen legal al que los bienes se encuentren sometidos, el tiempo compartido se integra con inmuebles y muebles, en tanto la naturaleza de estos sea compatible con los fines mencionados”.

El código solo menciona como causal de extinción cuando se hubiera establecido en el instrumento de afectación.

Se trata de una operación en la cual el titular de dominio es quien está legitimado para la afectación del inmueble al régimen. En el Código se mencionan las figuras del emprendedor, propietario, administrador y comercializador, pero no se detallan sus funciones; para ellos se debe recurrir a la Ley 03.23 (BO: 2/2/2008), que creó un régimen de Sistemas Turísticos de Tiempo Compartido, y que no ha sido derogada por el nuevo Código. En su artículo 3 se definen:

- Usuario: es quien adquiere el derecho de uso periódico en un Sistema Turístico de Tiempo Compartido, por si o por terceros.
- Propietario: es el titular dominial de un inmueble, quien lo afecta total o parcialmente al Sistema Turístico de Tiempo Compartido.
- Emprendedor: es la persona física o jurídica propietaria o con justo título de disposición del inmueble que constituye el Sistema Turístico de

Tiempo Compartido para comercializar periodos de disfrute y brindar a los usuarios las prestaciones que lo integran, por si o por intermedio de terceros.

La afectación por el propietario puede tener diversas contrapartidas: una suma fija de dinero u otros bienes, una participación en la venta de los derechos a los usuarios o, directamente, la cesión de derechos de usuario. Se considera que dicha afectación no podrá ser nunca asimilada a loteos con fines de urbanización, ya que el nuevo derecho real no implica la transferencia de dominio de inmuebles. Entonces, desde el punto de vista tributario de la contraprestación recibida, se considera que se trata de una cesión de derechos, ya que el dominio permanece siempre en cabeza del propietario.

Al no estar incluida dentro de las ganancias de la primera categoría del artículo 41 inciso b) de la LIG “Cualquier especie de contraprestación que se reciba por constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.”, ni en las ganancias de la segunda categoría del artículo 45 inciso h) “Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.”, solo podría estar alcanzada por el tributo en caso de que el propietario realice esta actividad en forma habitual o esté comprendida dentro del artículo 2 inciso 2) de la ley y deba liquidar sus rentas por la teoría del balance.

Por lo tanto, los bienes o derechos que reciba como contraprestación deberán incorporarse al patrimonio del propietario al costo establecido en el contrato celebrado con el emprendedor.

El emprendedor tendrá como costo a atribuir a todo el emprendimiento el importe abonado, la participación pactada en la enajenación de derechos o la parte de derechos de usuarios cedida, según lo que se haya convenido. Cuando comercialice los derechos, atento a la

naturaleza de su operatoria, claramente se tratará de un sujeto empresa cuyas ganancias están siempre alcanzadas por el tributo.

El usuario adquirente de un derecho real temporario, cuando lo utiliza, realiza actos de autoconsumo sin trascendencia tributaria, y, cuando lo ceda, se le aplican al tratamiento tributario las mismas consideraciones realizadas si la cesión fuera llevada a cabo por el propietario. Aquí deben tener presente dos situaciones:

- La repetición de cesiones temporales puede llegar a configurar habitualidad, lo que conlleva la gravabilidad de los resultados.

- Aunque el uso de estos derechos pueda configurar actividades de recreo, veraneo u otros fines semejantes, no se aplica el artículo 41 inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias “El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.” Ya que solo se refiere a inmuebles y no a derechos. Similar acotación puede hacerse a la aplicación del artículo 41 inciso g) “El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.”

6. Cementerios Privados

El artículo 2103 del CCyCo. establece: “Se consideran cementerios privados a los inmuebles de propiedad privada afectados a la inhumación de restos humanos”. El artículo 2104 dispone que se constituya por escritura de afectación del inmueble “...a efectos de destinarlo a la finalidad de cementerio privado, que se inscribe en el Registro de la Propiedad Inmueble juntamente con el reglamento de administración y uso del cementerio. A partir de su habilitación por parte de la municipalidad local, el cementerio no puede alterar su destino ni ser gravado con derechos reales de garantía”.

Se aplican las normas sobre derechos reales, teniendo en cuenta que también se dispone la aplicación por el administrador, los titulares de

sepulturas y los individuos de las leyes, reglamentos y demás normativas de índole nacional, provincial y municipal relativas a la policía mortuoria. Por último, el artículo 2110 del CCyCo. dispone la inembargabilidad de los sepulcros.

Por su parte, se consideran de muy difícil aplicación a la actividad de quien realice el cementerio las normas sobre loteos con fines de urbanización, ya que un cementerio no es una urbanización ni los sepulcros son lotes, además no existe enajenación de inmueble alguno, sino solo afectación a un derecho real; por ello, la enajenación de dicho derecho sobre los sepulcros estará alcanzada por el impuesto a las ganancias en la medida en que quien afecte el inmueble y la realice lo haga en forma habitual o sea un sujeto empresa. En la medida en que no es posible aplicar el inciso d) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, cuando no exista sujeto empresa, reaparece el problema de la relación de la habitualidad con la cantidad de loteos o de sepulcros.

Para los titulares del derecho a los sepulcros, su transferencia no estará alcanzada por el impuesto a las ganancias y los gastos de expensas, impuestos y otros: son consumos que, como tales, no son deducibles del tributo. Además, su consideración como gasto de sepelio parece dudosa, ya que estos incluirían solo a los ocurridos con motivo del óbito y no a los anteriores (adquisición del derecho) o posteriores, tales como el mantenimiento.

CONCLUSION

De lo expuesto y analizado en el presente Trabajo de Seminario, se pueden realizar las siguientes conclusiones:

1. Derechos de familia

Con relación a los **menores**, apoyamos la postura de Martin Caranta y estamos de acuerdo en que a partir de las modificaciones introducidas por el CCyCo. se produjo un cambio en la virtualidad jurídica del artículo 31 LIG reconociendo que las normas fiscales que integran el sistema jurídico argentino, y por lo tanto, la interpretación de las mismas debe hacerse en conjunto.

Nos sumamos al pedido de Jorge Gebhart y Rubén Malvitano por la urgente readecuación de la redacción de artículo 31 LIG en particular y de toda la LIG en general. Si bien debemos respetar y trabajar armónicamente con todas las normas que integran el sistema jurídico argentino, una readecuación del artículo 31 nos llevara a otro plano de mayor claridad en la interpretación de la norma y liquidación del tributo.

Al hablar de **régimen patrimonial del matrimonio y uniones convivenciales** determinamos que estamos en presencia de una serie de artículos de LIG (29 y 30), que se encuentran desfasados de la realidad jurídica. Es importante armonizarnos terminológicamente con lo dispuesto en el CCyCo principalmente respecto del régimen de separación de bienes que

surge como alternativa a la ganancialidad, y que nada dice la LIG al respecto. Con respecto a las uniones convivenciales al tratarse de convivientes y no de cónyuges (o contrayentes) no resulta aplicable las previsiones dispuestas en la LIG ya que se refiere al instituto del matrimonio y no a las uniones convivenciales, y por lo tanto, los bienes que posean siempre serán bienes propios no pudiendo calificar como bienes gananciales

2.Sociedades

Nos parece muy importante que la LIG determine qué sucederá con las rentas de las **sociedades civiles de profesionales**, que no se complementen con una explotación comercial, si tales sociedades ya no tienen encuadre legal y se decidiera alguna adecuación (transformación, subsanación, reorganización o disolución).

Otro problema que se presenta es determinar si las **sociedades simples** deben tributar el impuesto a las ganancias por si mismas (artículo 69 a)) o en cabeza de los socios como una sociedad personal (artículo 49 b)), y así determinar si las rentas se imputan por el método del devengado o de lo percibido. Coincidimos con Daniel Malvestiti, Fabiana Iglesias Araujo y Silvina Coronello, que consideran que las ganancias son declaradas por los integrantes, en proporción a su participación en dicha sociedad irregular.

Consideramos necesario que la LIG otorgue un tratamiento diferenciado a las **SAU**. Si bien continúan siendo sociedades de personas, poseen requisitos de sindicatura y directorio de al menos 3 personas más fiscalización estatal permanente, lo cual se adecua más a una sociedad de acciones que a una sociedad de personas.

En función a las **sociedades entre cónyuges**, con los cambios introducidos en el CCyCo. ahora son válidas cualquiera sea el tipo societario elegido, pero en LIG continua vigente el artículo 32 lo cual puede generar inconvenientes al requerir la trazabilidad de los fondos obtenidos en aquellas sociedades entre cónyuges en los cuales por ejemplo uno de ellos no posee

bienes propios ni realiza actividad alguna o existen bienes que no corresponden ser declarados específicamente por alguno de ellos.

3. Derechos reales

Hablando de **superficie**, nos adherimos a lo comentado por Luis Fernández, quien expresa que la aplicación del impuesto a las ganancias para el presente requiere ineludiblemente de una reforma de la ley. Este nuevo derecho permite "separar" y enajenar la superficie (el vuelo o el subsuelo) del resto del inmueble. El resultado de la constitución de este derecho deberá analizarse a la luz de las normas del art. 2 de la ley, pero el costo para el enajenante (superficiante) y la mayoría de los hechos económicos posteriores requieren de una nueva norma.

Mientras tanto al hacer referencia a la **propiedad horizontal**, la inclusión de este derecho real no alterará la aplicación del tributo y los consorcios de propiedad horizontal se seguirán tratando en el impuesto como hasta ahora, en el eventual caso en que se realicen operaciones alcanzadas por el impuesto, los consorcistas serán quienes declaren la renta, habida cuenta de que el consorcio no es sujeto de aquel.

En cuanto a los **conjuntos inmobiliarios**, la enajenación de estos bienes constituye la de un inmueble y el producido de la locación de los mismos encuadra, según el sujeto, en el artículo 41 inciso a) primera categoría, o artículo 49 tercera categoría.

La principal modificación que aporta esta nueva norma no influye en los impuestos y si tiene relación con la mayor seguridad que da al propietario tener un derecho real específicamente reglado que, como tal, puede regular las características propias de estos emprendimientos.

Concluimos por otro lado que al tratarse de los derechos reales de **tiempo compartido**, al no estar incluida dentro de las ganancias de la primera categoría del artículo 41 inciso b) de la LIG, ni en las ganancias de la segunda categoría del artículo 45 inciso h), solo podría estar alcanzada por

el tributo en caso de que el propietario realice esta actividad en forma habitual o esté comprendida dentro del artículo 2 inciso 2) de la ley y deba liquidar sus rentas por la teoría del balance.

Por lo tanto, los bienes o derechos que reciba como contraprestación deberán incorporarse al patrimonio del propietario al costo establecido en el contrato celebrado con el emprendedor.

El emprendedor tendrá como costo a atribuir a todo el emprendimiento el importe abonado, la participación pactada en la enajenación de derechos o la parte de derechos de usuarios cedida, según lo que se haya convenido. Cuando comercialice los derechos, atento a la naturaleza de su operatoria, claramente se tratará de un sujeto empresa cuyas ganancias están siempre alcanzadas por el tributo.

El usuario adquirente de un derecho real temporario, cuando lo utiliza, realiza actos de autoconsumo sin trascendencia tributaria, y, cuando lo ceda, se le aplican al tratamiento tributario las mismas consideraciones realizadas si la cesión fuera llevada a cabo por el propietario. Aquí deben tener presente dos situaciones.

Por último en el caso de los cementerios privados, la enajenación de dicho derecho sobre los sepulcros estará alcanzada por el impuesto a las ganancias en la medida en que quien afecte el inmueble y la realice lo haga en forma habitual o sea un sujeto empresa. En la medida en que no es posible aplicar el inciso d) del artículo 49 LIG, cuando no exista sujeto empresa, reaparece el problema de la relación de la habitualidad con la cantidad de loteos o de sepulcros.

Para los titulares del derecho a los sepulcros, su transferencia no estará alcanzada por el impuesto a las ganancias y los gastos de expensas, impuestos y otros: son consumos que, como tales, no son deducibles del tributo.

ÍNDICE BIBLIOGRAFICO

a) General:

DEL CARRIL, Juan Carlos; DE MARCO, Myriam y USANDIVARAS, Silvia, Tesis y Tesinas en Ciencias Económicas, 2° Edición (San Miguel de Tucumán, 2008).

b) Especial:

Código Civil y Comercial de la Nación, (N° 26.994, t.o. 2015)

Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

Ley General de Sociedades (N° 19.550, t.o. 1984)

Consultas a bases de información en Internet:
www.nuevocodigocivil.com, (Octubre de 2016).

CARANTA, Martín Rodolfo, Tratamiento de las ganancias de los menores de edad a partir del nuevo Código Civil y Comercial, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVI, (Buenos Aires, Agosto 2015).

GEBHARDT Jorge y MALVITANO Rubén, El nuevo código. Aproximación a algunas de sus consecuencias tributarias, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXV, (Buenos Aires, Noviembre 2014).

CORONELLO, Silvina E., RÉGIMEN PATRIMONIAL DEL MATRIMONIO Y LAS UNIONES CONVIVENCIALES EN EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN Y LA LEY DE IMPUESTOS A LAS GANANCIAS, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVI, (Buenos Aires, Septiembre 2015).

D'APICE MARIA LORENA, La sociedad conyugal según el nuevo código civil y comercial, Thomson Reuters La Ley, (s.d.)

MARTIN Julián A., NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL. IMPACTOS FISCALES, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVII, (Buenos Aires, Abril 2016).

CORTI, Arístides Horacio M. CALVO, Rubén A., Acerca de la incidencia del Código Civil y Comercial sobre el Derecho Tributario de la provincia de Buenos Aires; s.d.

D'AGOSTINO, HERNAN M., Efectos tributarios de los cambios a la ley 19550. Ley General de Sociedades, Práctica y Actualidad Tributaria ERREPAR, Tomo XXII, (Buenos Aires, Marzo 2016).

MALVESTITI DANIEL N., Aspectos fiscales del Código Civil y Comercial, 15° Congreso Tributario Dr. C.E. Vicente O. Díaz, (Mar del Plata, Octubre 2015).

Consultas a bases de información, en Internet: www.contadoresenred.com, (19/10/2016).

JALFIN, JORGE, Las disposiciones del Código Civil y Comercial en materia societaria y sus implicancias fiscales. Primera parte, Consultor Tributario ERREPAR, (Buenos Aires Noviembre 2015).

FOLCO, CARLOS M., Breves consideraciones en torno a las sociedades unipersonales y sus efectos tributarios, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVI, (Buenos Aires, Septiembre 2015).

Consultas a bases de información, en Internet: www.biblioteca.afip.gob.ar, (octubre de 2016).

FERNANDEZ, Luis O. Los nuevos derechos reales y el impuesto a las ganancias. Consultor tributario, (Buenos aires Febrero 2015).

Roveda, Eduardo G., Echegaray, Ricardo, Michel, Capellano Guillermo Luis María, El Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y su Impacto en Materia Impositiva, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2015).

c) Otras Publicaciones:

Consulta a Bases de Información en internet:

Ley de Sociedades Comerciales (Nº 19550, t.o. 1984)

Código Civil de la Nación Argentina. Ley 340.

Código de Comercio. Ley 2637.

www.infoleg.gov.ar (01/11/2016)

INDICE ANALITICO

	Pág.
Prólogo.....	1
Resumen.....	3

Capítulo I

Cambios en el Derecho de Familias y sus Aproximaciones Tributarias

1.- Introducción.....	4
2.- Unidad contribuyente.....	7
3.- Menores.....	11
4.- Régimen patrimonial del matrimonio y las uniones convivenciales	17

Capítulo II

Sociedades

1.- Situación actual.....	29
2.- Las sociedades simples y su efecto en impuesto a las ganancias.....	33
3.- Tratamiento de las sociedades civiles y sociedades de hecho a partir del 01/08/2015.....	35
4.- Sociedades Unipersonales.....	40
5.- Sociedades entre Cónyuges.....	48

Capítulo III

Los Nuevos Derechos Reales en el CCyCo.

1.- Introducción.....	53
-----------------------	----

2.- Derecho Real de Superficie.....	54
3.- Derecho Real de Propiedad Horizontal.....	61
4.- Derecho Real de Conjuntos Inmobiliarios.....	62
5.- Derecho Real de Tiempo Compartido.....	63
6.- Derecho Real de Cementerio Privado.....	65
Conclusión.....	67
Índice Bibliográfico.....	71
Índice Analítico.....	73