



**Universidad de Buenos Aires**  
Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Estudios de Posgrado



*Implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de  
la Nación Argentina en materia fiscal*

Alumno

  
**SANTIAGO TORELLO LALANNE**  
*Abogado – Registro N° 14.465*

Tutor

  
**JORGE H. DAMARCO**

*Procurador, Abogado, Abogado Especialista en Derecho Tributario, Derecho Administrativo y  
Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales*

*Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 12 de agosto de 2016.-*

§ 1.-	<b><u>ÍNDICE</u></b>	
§ 2.-	INTRODUCCIÓN .....	4
§ 3.-	CONSIDERACIONES PREVIAS AL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL .....	9
§ 4.-	APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA ..	11
§ 5.-	EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN – INCIDENCIA DE LAS DISPOSICIONES DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL .....	14
§ 5.1.-	Inicio del cómputo de la prescripción .....	24
§ 5.2.-	Suspensión del término de la prescripción .....	27
§ 5.3.-	Interrupción del término de la prescripción .....	30
§ 5.4.-	La dispensa de la prescripción cumplida .....	32
§ 5.5.-	Las vías procesales para hacer valer la prescripción cumplida .....	36
§ 5.6.-	Modificaciones relevantes en el esquema del nuevo Código (en materia de prescripción) .....	37
§ 6.-	EL NUEVO RÉGIMEN GENERAL DE SOCIEDADES .....	39
§ 6.1.-	Introducción .....	39
§ 6.2.-	Concepto de Sociedad – Reconocimiento de la Sociedad Anónima Unipersonal .....	40
§ 6.3.-	Supresión de las Sociedades civiles y de las Sociedades de hecho y/o irregulares .....	42
§ 6.4.-	La responsabilidad solidaria en materia fiscal de los	

<i>administradores de la persona jurídica .....</i>	<b>43</b>
<b>§7.- IMPLICANCIAS IMPOSITIVAS DE LA REFORMA EN LOS IMPUESTOS A LAS GANANCIAS, BIENES PERSONALES Y GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA .....</b>	<b>52</b>
§7.1.- <i>Impuesto a las ganancias .....</i>	<b>52</b>
§7.1.1.- <i>Sujetos pasivos del impuesto .....</i>	<b>52</b>
§7.1.2.- <i>Efectos de la modificación: la ¿necesaria? reforma .....</i>	<b>55</b>
§7.1.3.- <i>Sociedades civiles .....</i>	<b>55</b>
§7.1.4.- <i>Sociedades no constituidas regularmente, atípicas y/o que omitan requisitos esenciales .....</i>	<b>58</b>
§7.1.5.- <i>Sociedades anónimas unipersonales .....</i>	<b>61</b>
§7.1.6.- <i>Contratos asociativos del nuevo Código Civil y Comercial .....</i>	<b>63</b>
§ 7.1.7.- <i>La sociedad conyugal .....</i>	<b>67</b>
§ 7.1.8.- <i>Las uniones convivenciales .....</i>	<b>77</b>
§7.1.9.- <i>Rentas correspondientes a los hijos menores de edad .....</i>	<b>80</b>
§7.2.- <i>Impuesto sobre los bienes personales .....</i>	<b>90</b>
§7.2.1.- <i>Sujetos pasivos del impuesto .....</i>	<b>90</b>
§7.2.2.- <i>Responsabilidad sustituta .....</i>	<b>93</b>
§7.3.- <i>Impuesto a la ganancia mínima presunta .....</i>	<b>95</b>
<b>§8.- BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>99</b>

## § 2.- INTRODUCCIÓN

El 23 de febrero de 2011 el Poder Ejecutivo Nacional emitió el Decreto 191/2011 (publicado en el Boletín Oficial el 28 de febrero de 2011) por el que dispuso la creación de la “*Comisión para la elaboración del Proyecto de Ley de Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación*”; designando a los doctores Ricardo Luis Lorenzetti (ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación), Elena Highton de Nolasco (ministra de la Corte Suprema de Justicia de la Nación) y Aída Kemelmajer de Carlucci (ex ministro de la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Mendoza) como miembros integrantes de la citada Comisión.

Si bien originalmente se preveía un plazo de 365 días para la elaboración del anteproyecto de reforma y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, se dejó establecido que dicho plazo podría ser ampliado a requerimiento de la Comisión.

Finalmente, el proyecto de unificación y reforma de ambos Códigos de fondo fue presentado –conjuntamente con sus fundamentos y un índice programático– ante el Poder Ejecutivo Nacional mediante acto público, el 27 de marzo de 2012.

Luego de una somera revisión y de ciertas reformas introducidas por el Poder Ejecutivo Nacional a través de un cuerpo colegiado integrado por funcionarios del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, el 08 de junio de 2012, la Señora Presidente de la Argentina dispuso someter el proyecto a consideración del órgano parlamentario para su posterior debate y deliberación.

Por mandato del Poder Ejecutivo Nacional y como consecuencia del tratamiento especial propuesto en el Título II del Proyecto de Ley de unificación y reforma, el 04 de julio de 2012, ambas Cámaras del Congreso de la Nación emitieron idénticas resoluciones, dando lugar a la creación de la “*Comisión Bicameral para la Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación*”; la que estaría integrada por 15

diputados y 15 senadores y tendría “*vigencia hasta la aprobación del Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación*”.

En ejercicio de sus funciones, la propia Comisión Bicameral se “*auto-impuso*” un plazo de 90 días corridos –contados a partir de la fecha de su conformación– para emitir los despachos correspondientes al tratamiento legislativo del proyecto en cuestión.

El resultado de tales esfuerzos fue, por un lado, la súbita aprobación –casi a “*libro cerrado*”– de la unificación y reforma de los Códigos Civil y de Comercio hasta entonces vigentes y por el otro, el adelantamiento de su entrada en vigor, originalmente prevista para el 01 de enero de 2016. En efecto, la labor de la citada Comisión Bicameral concluyó con la aprobación parlamentaria de la Ley 26.994, el 01 de octubre de 2014.

En ese contexto, creemos que la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación exige una pronta adecuación de la normativa fiscal, con el objeto de ampliar sus alcances y comprender las nuevas realidades instituidas.

En efecto, insistimos en que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación demanda y justifica nuestra atención como corolario de la notable significación que presenta en todas las relaciones jurídicas de derecho público y/o privado, tanto presentes como pasadas y/o futuras.

Si bien la unificación, las actualizaciones y/o las reformas introducidas en los Códigos de fondos pertenecen mayormente al ámbito del derecho privado, se advierte que numerosos fenómenos alcanzados por la fiscalidad podrían recibir –desde la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (estipulada para el 01 de agosto de 2015)– un tratamiento sustancialmente diferente al que correspondía durante la vigencia del Código de Vélez.

Y ya lo había dicho DINO JARACH cuando, al reseñar sobre la naturaleza jurídica del hecho imponible en su obra célebre “*El Hecho*

*Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*”, destacó la vinculación que existe entre el derecho privado y el derecho fiscal, al reconocer que “*el distingo entre la voluntad creadora de las partes en el negocio, a los efectos del Derecho Civil o Comercial, y la simple consideración de dichos negocios como hechos imposables por la existencia fáctica de sus resultados económicos, con prescindencia de la intención de las partes de subsumir sus contrataciones bajo ciertos moldes del derecho privado, constituye un fructífero aporte a la teoría del derecho tributario y análisis de sus relaciones con el derecho privado*”.

Y creemos que esto es así, toda vez que aún sin desconocer la corriente de pensamiento que predica la autonomía dogmática del derecho tributario y/o la inaplicabilidad del derecho privado a las relaciones jurídicas de derecho público, la preeminencia del derecho común –en lo atinente a la definición de los preceptos fundacionales del ordenamiento jurídico– ha sido reconocida en forma unánime por la doctrina y por la jurisprudencia especializada.

En el escenario descripto, ocurre que el nuevo Código Civil y Comercial comprende en 2.671 artículos a los más de 5.660 que integraban ambos Códigos de fondo, suprimiendo y/o sustituyendo a un número significativo de normas (y/o capítulos) complementarias a sendos ordenamientos jurídicos<sup>1</sup>; con consecuencias directas en la aplicación de la normativa fiscal.

---

<sup>1</sup> En efecto, la Ley 26.994 que aprueba el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (conf. artículo 1), sustituye los artículos de las leyes indicadas en el Anexo II por los textos que para cada caso se expresan (conf. artículo 2) y deroga las siguientes normas: Leyes 11.357 (“*Derechos civiles de la Mujer*”), 13.512 (“*Propiedad Horizontal*”), 14.394 (“*Régimen de los Menores y de la Familia*”), 18.248 (“*Nombre de las Personas Naturales*”), 19.724 (“*Prehorizontalidad*”), 19.836 (“*Fundaciones*”), 20.276 (“*Propiedad Horizontal*”), 21.342 –con excepción de su artículo 6– (“*Locaciones Urbanas*”), 23.091 (“*Locaciones Urbanas y Promoción de Locaciones destinadas a vivienda*”), 25.509 (“*Derecho Real de Superficie Forestal*”) y 26.005 (“*Consortios de Cooperación*”); la Sección IX del Capítulo II –artículos 361 a 366– y el Capítulo III de la ley 19.550 (t.o. 1984) (“*Sociedades Comerciales*”); los artículos 36, 37 y 38 de la ley 20.266 y normas sus modificatorias (“*Ejercicio de la Profesión de Martillero*”); el artículo 37 del Decreto 1.798 del 13 de octubre de 1994 (“*Defensa del Consumidor*”); los artículos 1 a 26 de la Ley 24.441 (“*Financiamiento de la Vivienda y la Construcción*”); los Capítulos I –con excepción del segundo y tercer párrafos del artículo 11– y III –con excepción de los párrafos segundo y tercero del artículo 28– de la Ley 25.248 (“*Contrato de Leasing*”); los Capítulos III, IV, V y IX de la Ley 26.356 (“*Sistemas Turísticos de Tiempo Compartido*”) (conf. artículo 3).

A modo preliminar, diremos que se mencionarán en el presente algunos de los principales desafíos derivados de la aplicación del nuevo marco normativo establecido por el Código Civil y Comercial de la Nación y que, adelantamos, comprenderán –entre otras– a materias vinculadas con el derecho de familia, la prescripción liberatoria, el nuevo régimen de sociedades, los métodos de interpretación de las normas, los nuevos contratos asociativos, los diferentes aspectos de la responsabilidad objetiva, etc., con foco principal en las normas que regulan los impuestos más trascendentes sobre la renta y el patrimonio de las personas humanas y jurídicas.

En el mismo sentido, intentaremos determinar si es que las nuevas realidades receptadas por el novedoso Código Civil y Comercial de la Nación requiere necesariamente de una modificación en las normas de imposición fiscal o si, por el contrario, dichas normas podrán “acomodarse” a éste nuevo y novedoso marco normativo.

En aquellos supuestos donde la respuesta al interrogante anterior fuese conteste con una modificación necesaria, intentaremos determinar aquellos aspectos que deberían ser considerados a fin de permitir que la norma sea comprensiva de la nueva realidad. Por el contrario, allí

---

A su vez, el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación deroga el Código Civil, aprobado por la Ley 340 y el Código de Comercio, aprobado por las Leyes 15 y 2.637, excepto los artículos 891, 892, 907, 919, 926, 984 a 996, 999 a 1003 y 1006 a 1017/5, que se incorporan como artículos 631 a 678 de la Ley 20.094. Se aclara que las leyes que actualmente integran, complementan o se encuentran incorporadas al Código Civil y/o al Código de Comercio (con excepción de aquellas que fueran expresamente derogadas por disposición del artículo 3 mencionado *supra*), mantienen su vigencia como leyes que complementan al Código Civil y Comercial de la Nación y que toda referencia al Código Civil y/o al Código de Comercio contenida en la legislación vigente, debe entenderse efectuado al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (conf. artículos 4 a 6).

Por último y conforme lo establece el artículo 5, mantienen su vigencia todas aquellas normas que, en tanto no estuvieran mencionadas en el artículo 3, complementan al Nuevo Código Civil y Comercial. Entre ellas, mantienen su vigencia las siguientes normas mercantiles: los Decretos Ley 5965/63 (“*Letra de cambio y pagaré*”), 897/95 (“*Prenda con registro*”) y 142.277/1943 (“*Sociedades de Capitalización y Aborro*”), las Leyes 928 y 9.643 (“*Warrants*”), 9.644 (“*Prenda agraria*”), 11.867 (“*Transferencia de Fondos de Comercio*”), 20.091 (“*Entidades de Seguros*”), 20.094 (“*Navegación*”), 20.337 (“*Cooperativas*”), 20.705 (“*Sociedades del Estado*”), 21.526 (“*Entidades Financieras*”), 22.362 (“*Marcas*”), 23.576 (“*Obligaciones Negociables*”), 24.240 y sus modificaciones (“*Defensa del Consumidor*”), 24.481 (“*Patentes*”), 24.452 (“*Cheques*”), 24.522 (“*Concursos y Quiebras*”), 24.587 (“*Nominatividad*”), 24.766 (“*Confidencialidad*”), 25.065 (“*Tarjetas de Crédito*”), 25.156 (“*Defensa de la Competencia*”) y 26.831 (“*Mercado de Capitales*”), entre otras.

donde dicha reforma no fuere menester, intentaremos explicar de qué manera la norma tributaria comprende y alcanza a la realidad que, hasta entonces, le era totalmente desconocida.



**§ 3.- CONSIDERACIONES PREVIAS AL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL**

El nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por Ley del Congreso Nacional 26.994 (publicada en el Boletín Oficial el 08 de octubre de 2014) sienta los pilares del ordenamiento jurídico aplicable de manera integral y en un sólo sistema construido sobre la base de los preceptos que regirán los diversos aspectos de la convivencia social en la Nación Argentina –al menos– en las próximas décadas.

Así, el nuevo Código Civil y Comercial deja atrás un poco más de 144 años de vigencia ininterrumpida de los Códigos Civil y de Comercio.

Estructuralmente y como novedad, el nuevo Código introduce un Título preliminar que contiene un conjunto de reglas atinentes al ejercicio de los derechos, fuentes y criterios de interpretación y deberes de resolución de los jueces.

En su esencia, el Título preliminar mencionado predica que los casos que rige ese Código, deberán ser resueltos según las leyes que resulten aplicables, conforme a la Constitución Nacional y a los tratados de derechos humanos en los que la República Argentina fuera parte, atendiendo a la finalidad de la norma, a los usos, prácticas y costumbres, al sentido de los vocablos utilizados, a las disposiciones de leyes análogas y a los principios y valores jurídicos aplicables. Agrega además, que los jueces deberán resolver los asuntos sometidos a su jurisdicción mediante una decisión razonablemente fundada (conf. artículos 1 a 3).

Asimismo, el nuevo Código deja establecido que los derechos deben ser ejercidos según las exigencias de la buena fe (conf. artículo 9), reglando el abuso del derecho y el abuso de la posición dominante en el mercado (conf. artículos 10 y 11) e introduce principios rectores de la defensa de la competencia.

Por último, esclarece cualquier interrogante en cuanto a la vigencia temporal de sus normas; aclarando que las mismas, salvo estipulación en contrario, no tienen efectos retroactivos, que serán de aplicación a las consecuencias de las resoluciones y situaciones jurídicas existentes (conf. artículo 7) y que la retroactividad establecida por ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

En ese marco y dentro de esos lineamientos generales, a partir del 01 de agosto de 2015 deberán interpretarse y regirse la totalidad de las relaciones jurídicas (públicas y/o privadas) existentes. De allí entonces, la importancia –que tantas veces reiteraremos a lo largo del presente informe– de indagar la conciliación de la normativa fiscal con los nuevos paradigmas del ordenamiento civil y comercial; toda vez que, en su carácter de relación jurídica, las relaciones jurídico-tributarias podrían quedar comprendidas en cualquiera de estas nuevas realidades.

#### § 4.- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

El artículo 1 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones establece que “[e]n la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, **podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado**”.

A su vez, el artículo 2 de la citada ley agrega que “[p]ara determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas **que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes** se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

Es decir que, si bien la significación económica prevalecería sobre el derecho privado a fin de desentrañar el sentido y/o alcance de las normas de imposición; a fin de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible sólo podrá apartarse del derecho privado cuando las estructuras jurídicas empleadas por el contribuyente y/o responsable **no** fueran las que manifiestamente “aconseja” o “autoriza” el derecho común –medido en términos de intención económica y efectiva del contribuyente–.

En efecto, la aplicación del citado principio –como técnica de fiscalización– tiende a posibilitar el análisis de la situación fiscal de los contribuyentes y/o responsables, “prescindiendo de las estructuras jurídicas en base a las cuales éstos han implementado los mecanismos y han declarado sus impuestos” y

*“requiere precisamente que dichos mecanismos o estructuras se revelen como inadecuadas, esto es, que no respondan a la realidad económica que subyace en los hechos tenidos en cuenta para la consideración de la situación impositiva”* (conf. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II *in re* “Paul, Bacqué c/ EN-AFIP-DGI – Resol. 180/11 (RNOR) s/ dirección general impositiva”, sentencia del 08 de octubre de 2015 y sus citas).

Si a ello se agrega que a partir de la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, para conocer el sentido o alcance de las normas el intérprete o juzgador podrá también recurrir –entre otros– a los usos, prácticas y costumbres, al sentido de los vocablos utilizados, a las disposiciones de leyes análogas y a los principios y valores jurídicos aplicables, se advierte una **considerable ampliación del alcance del principio de la realidad económica** aplicado a la tributación.

Más aún, creemos que el nuevo Código innova al establecer un nuevo paradigma modelo que **reafirma la aplicación supletoria del derecho privado a las relaciones de derecho público** ante la ausencia de una norma específica que regule la situación (claro, aunque con los límites constitucionales de legalidad y reserva de ley).

Esto es así, por cuanto que a partir de la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial *“cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas”* no sólo *“podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”* sino también a la Constitución Nacional, a los tratados de derechos humanos en los que la República Argentina fuera parte, a los usos, prácticas y costumbres, al sentido de los vocablos utilizados y a los principios y valores jurídicos aplicables<sup>2</sup> (conf. Título Preliminar – véase § 1.1.- *supra*).

---

<sup>2</sup> Omitimos mencionar en el epígrafe como fuente supletoria *“a las disposiciones de leyes análogas”* mencionada por el Código precisamente como consecuencia del alcance y vigencia de los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley (conf. artículo 119 de la Constitución Nacional).

En síntesis, creemos la aplicación del nuevo Código –en relación al principio de realidad económica– permitirá una mayor amplitud interpretativa (tanto por parte de las diferentes administraciones fiscales nacionales, provinciales y/o municipales, como de los contribuyentes, responsables y de los jueces) en orden a desentrañar el sentido u alcance de la norma fiscal y de los hechos imposables; cuando no fuera ello posible a través de su letra o espíritu.

Sin perjuicio de lo expuesto, insistimos en que la interpretación por la realidad económica bajo las nuevas pautas codificadas, deberá efectuarse con extremo cuidado y máxima prudencia para no constituir una violación a los preceptos constitucionales de legalidad y de reserva de ley (que se mantienen inalterados, aún luego de la entrada en vigor de la nueva normativa).

**§ 5.- EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN – INCIDENCIA DE LAS DISPOSICIONES DEL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN**

La prescripción puede ser definida como el modo de adquirir un derecho o liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo (LORENZETTI, 2015).

Al respecto, el artículo 3.947 del Código Civil de Vélez establecía que “[l]a *prescripción es un medio de adquirir un derecho, o de libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo*”.

En el ámbito estrictamente tributario, el término de la prescripción se erige como una barrera para el ejercicio de la potestad tributaria de la Administración pública (nacional, provincial y/o municipal) y materializa el precepto de la seguridad jurídica. Ello así, en tanto que, las diferentes Administraciones sólo podrán determinar y exigir –al menos, válidamente– el pago de tributos dentro de los términos de prescripción expresamente establecidos a tales efectos.

En lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción (uno de los aspectos que mayores controversias suscitaron durante la vigencia del Código de Vélez), el artículo 3.956 del Código Civil establecía que “[l]a *prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*”.

Trasladado al ámbito de la imposición fiscal, ocurría que el plazo de prescripción de las acciones de los Fiscos locales (provinciales, municipales y/o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) para determinar y exigir el pago de los tributos cuya recaudación les competía, comenzaría a correr a partir de la fecha de vencimiento del título de la obligación y no desde el 01 de enero del año siguiente a aquél en que se verificara el vencimiento del término para la presentación y pago de las declaraciones juradas correspondientes. Esto, pese a que la inmensa mayoría de los códigos fiscales locales transcribían idéntica disposición normativa a la contenida en

el artículo 57<sup>3</sup> de la Ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones que, precisamente indica que el cómputo de la prescripción comienza a correr desde el 01 de enero siguiente al año en que se produce el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de los gravámenes.

Y ello era así, en tanto que en virtud de su carácter de “*ley suprema de la Nación*”, las normas del Código Civil de Vélez no podían ser modificadas por disposiciones emitidas por las legislaturas locales; quienes se encontraban impedidas para legislar sobre aquellos aspectos atinentes al instituto de la prescripción liberatoria, por la precisa razón de haber delegado esa prerrogativa en el Gobierno Federal [conf. artículo 75, inciso 12) de la Constitución Nacional].

Este había sido el criterio aplicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –entre otros– *in re “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/ Herrman Alejandro Enrique s/ Apremio”*, causa M. 804. XLVIII, sentencia del 14 de febrero de 2014 en el cual declaró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, **tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio y a sus causales de suspensión e interrupción**, en virtud de lo dispuesto por el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional, **se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República Argentina y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil.**

Esto último, al considerar que la prescripción **no era un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho.**

---

<sup>3</sup> Artículo 57, Ley 11.683 — “*Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen*”.

De esta forma, no cabían dudas en que la existencia de una contradicción explícita entre una norma local (provincial, municipal y/o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y el Código Civil de Vélez en materia de prescripción, importaba la invalidez de la primera, pues la Constitución Nacional vedaba expresamente a las legislaturas locales, la potestad de regular en materias delegadas en la Nación [conf. artículos 31, 75, inciso 12) y 126].

La Corte Suprema *in re* “Recurso de hecho en Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899, sentencia del 30 de septiembre de 2003) ya había declarado que las normas locales que contradecían la regulación del Código Civil en materia del plazo de prescripción eran contrarias a los artículos 31, 75 inciso 12) y 126 de la Constitución Nacional.

Expresamente sostuvo que “*en ese marco, debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75 inc. 12 de la **Constitución deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza...** de tal modo, sustentada en la afirmación de que lo atinente a la prescripción no concierne al régimen impositivo previsto en la Constitución, esta solución respecta las previsiones de su art. 31, que imponen a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional en ejecución de aquellos que sí lo han sido*” (el destacado nos pertenece).

Este criterio fue posteriormente confirmado *in re* “*Verdini, Edgardo Ulises c/ Instituto de Seguridad Social de Neuquén*”, sentencia del 19 de agosto de 2004 (Fallos 327:3187), “*Casa Casmma S.R.L. s/ Concurso preventivo s/ Incidente de verificación tardía promovido por la Municipalidad de La Matanza*”, sentencia del 26 de marzo de 2009 (Fallos 332:616); “*Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L. s/ Ejecución Fiscal*”, sentencia del 08 de



septiembre de 2009 (Fallos 332:2108) “*Municipalidad de Resistencia c/ Biolchi, Rodolfo Eduardo y Biolchi, Luis Ángel s/ Ejecución Fiscal*”, M.376. XXXVII, sentencia del 09 de septiembre de 2009; “*Bruno, Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, B.879. XXXVI, sentencia del 06 de octubre de 2009; “*Carrefour Argentina S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, C.1447. XXXVI, sentencia del 06 de octubre de 2009; “*Cerámica Industrial Avellaneda S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, C.1099. XXXVI, sentencia del 06 de octubre de 2009; “*Corporación Industrial Fideera S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, C.1415. XXXVI, sentencia del 06 de octubre de 2009; “*Bora S.C.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, B.880. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Coardell S.A.C.I.F.I.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, C.67. XXXVIII, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Carindu S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, C.4120. XXXVIII, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Durán, Francisco c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, D.551. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Delga S.A.I y F. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, D.552. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Depavel S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, D. 691. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Hilsur S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, M.202. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Industrias Viauro S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, I.68. XXXVII, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, I.116. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Industrias Baco S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, I.117. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Plaquimet S.A. c/ Buenos Aires s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, P.799. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010, “*Panificadora del Norte S.R.L. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, P.900. XXXVI, sentencia del 10 de agosto de 2010; “*Cooperativa de*

*Provisión de Servicios de Enseñanza, Colegio Balmoral Limitada c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, C.1283, XXXVI, sentencia del 24 de agosto de 2010; *“Arcos Dorados S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ repetición”*, A.278. XXXVIII, sentencia del 28 de diciembre de 2010; *“López, Aldo Nicolás c/ Municipalidad de San Martín de los Andes s/ acción procesal administrativa”*, L.308. XLVI, sentencia del 18 de octubre de 2011; *“Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés – ejecutivo – apelación – recurso directo”*, F. 391. XLVI, sentencia del 01 de noviembre de 2011; *“Provincia del Chaco c/ Rivero Rodolfo Aníbal s/ apremio”*, F.154, XLV, sentencia del 01 de noviembre de 2011; *“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”*, G. 37. XLVII, sentencia del 06 de noviembre de 2011; *“Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Insemar S.A. su quiebra c/ Instituto Provincial de la Vivienda Urbanismo del Neuquén s/ acción procesal administrativa”*, I.80. XLVI, sentencia del 10 de julio de 2012, *“Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/ Herrman, Alejandro Enrique s/ apremio”*, M. 804. XLVIII, sentencia del 11 de febrero de 2014, *“Dirección General de Rentas c/ Pickelados Mendoza S.A. s/ apremio”*, D. 711. XLVIII, sentencia del 05 de agosto de 2014) y *“Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal”*, M. 235. XLIX, sentencia del 27 de noviembre de 2014; consolidando la Corte Suprema de Justicia de la Nación su jurisprudencia.

Sin perjuicio del “*desacato*” de muchas reparticiones locales y pese a la subsistencia de numerosos ordenamientos fiscales en flagrante contradicción con las normas del Código Civil de Vélez en materia de prescripción y la jurisprudencia del máximo Tribunal Nacional, casi todas las jurisdicciones provinciales (incluida la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) terminaron por adherir al criterio expuesto por la Corte Suprema de Justicia *in re* “*Filcrosa*”; pudiendo mencionarse –entre otros– los siguientes precedentes jurisprudenciales emitidos por los máximos tribunales locales de cada jurisdicción:

**(a) Provincia de Buenos Aires: Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires in re “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Ventieri, Hugo Vicente s/apremio”, sentencia del 04 de marzo de 2015; “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: Cía. de Ómnibus La Babiense S.R.L. Concurso preventivo”, sentencia del 12 de septiembre de 2012; “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Fadra S.R.L., López, Osvaldo y Lobato, Emilio Tomás”, sentencia del 14 de julio de 2010; “Barrere, Oscar R.”, sentencia del 30 de mayo de 2007; “Municipalidad de Monte Hermoso c/Expreso Sud Atlántico SRL s/ apremio”, sentencia del 30 de mayo de 2007.**

**(b) Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires in re “Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. fisc. - avalúo”, sentencia del 22 de octubre de 2013; “Bottoni, Julio Heriberto s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en “GCBA c/Bottoni, Julio H. s/ejecución fiscal - radicación de vehículos”, sentencia del 04 de julio de 2012.**

**(c) Provincia de Córdoba: Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, sala contencioso administrativa in re “Laboratorios Bagó S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto - Contencioso Administrativo - Recurso de casación”, sentencia del 09 de noviembre de 2010; “Syncro Argentina SAQICIF (boy Ivax Argentina SA) c/Municipalidad de Río Cuarto”, sentencia del 28 de septiembre de 2005.**

**(d) Provincia de Santa Fe:** Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe in re “Municipalidad de Santa Fe c/ Construcciones Santa Fe SA - apremio s/ queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, sentencia del 14 de octubre de 2008; “Comisión de Fomento de Santa Isabel c. Litoral Gas S.A. y otro”, sentencia del 13 de noviembre de 2007.

**(e) Provincia del Chaco:** Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chaco, Sala I en lo Civil, Comercial y Laboral in re “Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal s/ apremio”, sentencia del 07 de mayo de 2012.

**(f) Provincia del Chubut:** Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chubut, Sala Civil, Comercial, Contencioso Administrativo, Laboral, de Familia, Rural y Minería in re “Municipalidad de Comodoro Rivadavia c. YPF SA s/ Ejecución Fiscal”, sentencia del 25 de junio de 2013.

**(g) Provincia de Catamarca:** Corte de Justicia de la Provincia de Catamarca in re “Administración General de Rentas c/ Fincas de Catamarca S.A.”, sentencia del 22 de marzo de 2010.

**(h) Provincia de San Juan:** Corte de Justicia de la Provincia de San Juan, Sala I in re “Provincia de San Juan (DGR) c/ Benavídez Videla, Elsa Estela -ejecución fiscal- inconstitucionalidad y casación”, sentencia del 28 de agosto de 2009.

***(i) Provincia de Mendoza: Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, Sala I in re “Departamento General de Irrigación c/ Félix Guillermo Montilla e Hijos S.A.C.I.A.E.I.”***, sentencia del 27 de septiembre de 2004.

***(j) Provincia de Tierra del Fuego: Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tierra del Fuego in re “Municipalidad de Ushuaia c/Ruiz, Vicente Moisés”***, sentencia del 14 de abril de 2009.

***(k) Provincia de Tucumán: Corte Suprema de Justicia de la provincia de Tucumán in re “Provincia de Tucumán -DGR- c/ Diosquey, Gerónimo Aníbal s/ ejecución fiscal”***, sentencia del 04 de septiembre de 2013; ***“Provincia de Tucumán -DGR- c/ Toledo, Miguel Ángel”***, sentencia del 05 de agosto de 2008.

Ahora bien, creemos que el caso de la Ciudad de Buenos Aires resulta cuando menos paradigmático y exige y demanda una atención especial en las siguientes líneas.

En efecto, el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires desde *“Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (resol. 1181/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114, CFCBA)”*, sentencia del 17 de noviembre de 2003, había sostenido en forma invariable que el Superior Gobierno de esa Ciudad Autónoma –de acuerdo con la autonomía dogmática del derecho tributario– conservaba facultades suficientes para regular la prescripción de las acciones y poderes del Fisco local para determinar y exigir el pago de los impuestos y de las demás contribuciones que integraban el sistema rentístico de la Capital Federal.

Sin perjuicio de ello y no obstante dejar expresa constancia de su posición, a raíz de la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída a partir de “*Filcrosa*” y del deber –como tribunal inferior– de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte dictadas en casos similares, el máximo Tribunal de la Ciudad se vio obligado a revisar su doctrina jurisprudencial.

Así fue que, primero en *Bottoni, Julio Heriberto s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en “GCBA c/Bottoni, Julio H. s/ejecución fiscal - radicación de vehículos”*, sentencia del 04 de julio de 2012 y más tarde en los autos caratulados “*Marini, Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ej. fisci. - avalúo*”, sentencia del 22 de octubre de 2013, el Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires consideró que “[h]abida cuenta de que la organización judicial argentina coloca en el vértice superior de los tribunales nacionales y locales a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y que el Tribunal cimero ha venido a entender que la prescripción es un instituto del Derecho Común -aún en el ámbito de regulaciones propias del Derecho Público Local como son las referentes a las obligaciones tributarias, comprendiendo los plazos de prescripción, el momento a partir del cual se inicia su cómputo y las causales de interrupción y suspensión-”, razones de economía procesal y la investidura del máximo Tribunal nacional obligaban a resolver la cuestión en debate con sometimiento a la doctrina que dimanaba de los precedentes “*Filcrosa*” y posteriores.

Ahora bien, vale mencionar que con independencia de lo resuelto en “*Bottoni*” y “*Marini*”, el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires dejó siempre aclarado que el criterio de “*Filcrosa*” sería adoptado mientras tanto “no se alteren las regulaciones contenidas en el Derecho Común en lo que respecta al instituto de la prescripción, se sancione por el Congreso un Código Tributario Nacional al que puedan adherir en todos sus términos y regulaciones los Estados locales, o varíe la composición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”.

Así fue que, a poco tiempo de la entrada vigencia de la reforma a los Códigos de fondo por medio de la Ley 26.994, el máximo Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires se expidió nuevamente acerca de la aplicación del instituto de la prescripción en materia tributaria *in re* “*Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros*”, sentencia del 23 de octubre de 2015 a efectos de “*revertir*” su posición jurisprudencial.

En efecto, en el citado precedente, el máximo tribunal local consideró que la reforma introducida a los Códigos Civil y Comercial de la Nación “*ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción*” y que “*existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia*” (conf. voto del Dr. Casás).

De esta forma, el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad retoma su anterior posición –asumida en “*Sociedad Italiana de Beneficencia*”– e insiste en la autonomía del derecho tributario y en las facultades de las legislaturas locales para apartarse de las disposiciones del Código de fondo en materia de prescripción.

Ello así, aún cuando –en rigor– creemos que la reforma a la legislación civil y comercial únicamente habría “*devuelto*” a las legislaturas locales la facultad para legislar en materia de plazos de prescripción pero no respecto del inicio del cómputo y/o de sus causales de suspensión o interrupción, conforme veremos a continuación.

En ese sentido y sin perjuicio del acierto u error en la posición asumida por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, entendemos que las normas contenidas en el nuevo Código Civil y Comercial vinieron a modificar –al menos parcialmente– el escenario hasta aquí descripto; circunstancia que, como dijimos, justifica nuestro estudio en profundidad.

§ 5.1.- Inicio del cómputo de la prescripción

Se introducen en el nuevo Código dos artículos específicos (2.532 y 2.560) que buscan delegar (o restituir) en los poderes locales, suficientes facultades para fijar el término de la prescripción de las acciones de las Administraciones locales para determinar y exigir el pago de los tributos y demás contribuciones que conforman su propio sistema rentístico.

El primero de los artículos mencionados dispone *in fine* que “[l]as legislaciones locales podrán regular [la prescripción liberatoria] en cuanto al plazo de tributos”; mientras que el segundo de ellos establece que “[e]l plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.

Con cita a SALAS, en su comentario al nuevo Código LORENZETTI sostiene que el criterio consagrado por el nuevo ordenamiento “está inspirado en la autonomía dogmática del derecho tributario, la inaplicabilidad del derecho privado a las relaciones de derecho público y la inescindibilidad entre el régimen tributario y la exigibilidad de los tributos en tanto contribuyen al sostenimiento del Estado”; aunque ello, sin desconocer los eventuales reparos constitucionales que podrían esgrimirse en contra de la presunta devolución de las facultades delegadas por las Provincias en el Poder Federal para reglar el término de la prescripción, a través del artículo 75, inciso 12) de la Constitución Nacional.

En efecto, el propio LORENZETTI reconoce en su obra CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN COMENTADO que “la cuestión es altamente polémica, ya que otra parte de la doctrina y la jurisprudencia del más Alto Tribunal nacional han entendido que la prescripción por integrar la temática del régimen obligaciones únicamente puede ser reglada por el derecho de fondo”.

Por nuestra parte, seguimos coincidiendo con REVILLA cuando sostiene que “las normas tributarias locales no pueden apartarse en nada de lo dispuesto por la legislación nacional común dictada por el Congreso en uso de las atribuciones conferidas por el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, pues esa legislación nacional común es emitida en uso de facultades delegadas **con**



**exclusividad** a la Nación en el año 1853/60, que ni las provincias ni tampoco sus municipios pueden reasumir mediante el dictado de sus normas tributarias”. Y más aún, creemos en que dicha conclusión se mantiene absolutamente inalterada aún después de las reformas introducidas a la legislación de fondo por el nuevo Código Civil y Comercial.

Más allá de toda discusión (sobre la que volveremos más adelante), lo cierto es que el nuevo Código únicamente innova en lo referente a la determinación del plazo de prescripción; mas no respecto a su inicio ni a las causales de suspensión y/o interrupción.

Vale aclarar que cuando hablamos de toda discusión, nos referimos –nada más ni nada menos que– a la circunstancia de que el Congreso Nacional carecería de atribuciones para modificar el reparto de competencias delimitado originariamente por la Constitución Nacional, sin que existiera previamente una reforma en el texto constitucional.

Con la claridad a la que nos tiene acostumbrados, el máximo Tribunal parece avalar *in re* “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, causa S. 538. XLV. ORI, sentencia del 24 de noviembre de 2015 nuestra postura en sentido a que, una eventual “devolución de competencias” sólo sería posible de la mano de una reforma al texto constitucional.

En efecto, al expedirse recientemente en la causa citada, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “[s]i el pueblo de la Nación quisiera dar al Congreso atribuciones más extensas que las que ya le ha otorgado o suprimir alguna de las limitaciones que le ha impuesto, lo haría en la única forma que él mismo ha establecido al sancionar el artículo 30 de la Constitución Nacional. Entretanto ni el Legislativo ni ningún departamento del gobierno puede ejercer lícitamente otras facultades que las que le han sido acordadas

*expresamente o que deben considerarse conferidas por necesaria implicancia de aquéllas (Fallos: 137:47; 318:1967 ; 321:3236; 322:1616 y 330:2222)’*”.

En ese entendimiento, creemos que si el Pueblo de la Nación no puede otorgar al Congreso mayor atribuciones a las previstas originariamente en la Constitución Nacional, a *contrario sensu*, tampoco podría el Pueblo de la Nación devolver a las provincias aquellas atribuciones que fueran delegadas al Gobierno Federal, sino por la única vía prevista en el artículo 30 de la Constitución Nacional que, en lo que aquí interesa, requiere de la reforma constitucional que hemos mencionado precedentemente.

Por otro lado y en el mismo sentido, tampoco coincidimos con FLORES cuando en su obra PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN sostiene que el artículo 2.532 del Código Civil y Comercial comprende todos los aspectos regulados en el mismo capítulo y no sólo la cuestión temporal y que, en consecuencia, las legislaturas locales tendrían –ahora– la potestad para determinar –libremente y sin sujeción a los Códigos de fondo– no sólo el plazo de prescripción sino también el modo de su cómputo y sus causales de suspensión y/o interrupción.

Volviendo al tema que nos compete en el presente apartado, el nuevo Código Civil y Comercial dispone en su artículo 2.554, que “[e]l transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible” manteniendo, aunque con otros términos, el criterio expuesto en el antiguo artículo 3.956 del Código Civil de Vélez *supra* transcripto.

Al respecto, cabe recordar que la Corte Suprema *in re* “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo”, F. 391. XLVI, sentencia del 01 de noviembre de 2011, ya había declarado expresamente que **las provincias carecen de facultades para modificar la**

**forma de computar el plazo de prescripción prevista en el artículo 3.956 del Código Civil.**

En consecuencia y tal como ocurría durante la vigencia del Código de Vélez, creemos que el plazo de prescripción de las acciones de los fiscos locales para determinar y exigir el pago de tributos deberá computarse desde la fecha en que el tributo es exigible, sin que puedan admitirse prórroga y/o dilación alguna en lo que respecta al inicio del cómputo de dicho término sobre la base de una disposición normativa y/o reglamentaria emanada de una legislatura y/o autoridad local.

Naturalmente que el concepto de prestación exigible importa que no exista obstáculo jurídico válido para que la Administración pueda ejercer todas las acciones tendientes a la determinación y cobro de las obligaciones adeudadas por los contribuyentes, tanto en sede administrativa como judicialmente. Ahora bien, tenemos la convicción de que las omisiones de la Administración fiscal –en cuanto al ejercicio de las facultades reservadas (*v.gr.* fiscalización y control)– no podrían ser invocados como obstáculos válidos para mantener “*suspendido*” el inicio del cómputo de la prescripción. Efectuamos la presente advertencia por cuanto la práctica nos ha demostrado –sobradamente– que las Administraciones locales suelen invocar un presunto “*ocultamiento*” de ciertos hechos económicos de relevancia impositiva por parte de los contribuyentes, para justificar un procedimiento de determinación de oficio que se inicia luego de vencido –muchas veces con creces– el término de la prescripción correspondiente.

§ 5.2.- *Suspensión del término de la prescripción*

Al igual que lo que ocurre con el inicio del término de la prescripción, el nuevo Código Civil y Comercial tampoco innova acerca de los efectos de la suspensión y/o interrupción, aunque si en lo referente a sus causales y términos.

La suspensión de la prescripción importa detener el tiempo útil de la prescripción mientras duran los efectos del hecho que la provocó; aunque aprovecha todo el anterior término transcurrido hasta su acaecimiento.

Una vez superada la causal de la suspensión, el plazo se reanuda y se computa en consecuencia, todo lapso transcurrido con anterioridad a la suspensión y el que se devengue con posterioridad a la misma, hasta completar el faltante del término correspondiente.

La suspensión del plazo de prescripción puede operar de dos maneras sobre dicho término. Ya sea impidiendo el inicio del término de la prescripción (si la causal de suspensión existe al momento en que se torna exigible la obligación a cargo del contribuyente-deudor) o bien, deteniendo el curso de la misma, que obviamente se encontraba corriendo en contra del acreedor.

Con similar redacción a su predecesor, el artículo 2.539 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación establece que “[l]a suspensión de la prescripción detiene el cómputo del tiempo por el lapso que dura pero aprovecha el período transcurrido hasta que ella comenzó” e innova en lo referente a las causales y términos de la suspensión.

Se mantienen las “*tradicionales*” causales de suspensión y se agregan otras relacionadas con las modificaciones propias del nuevo Código que, en rigor, carecen de relevancia a los efectos de la imposición y que, por tal motivo, no serán objeto de análisis en el presente. A modo meramente informativo, diremos que se incorporan las causas de suspensión entre convivientes [conf. artículo 2.543, inciso b)] y la existente entre las personas jurídicas y sus administradores durante el ejercicio de su cargos [conf. artículo 2.542, inciso d)].

Mientras que el Código de Vélez preveía como causales de suspensión al impedimento temporal del ejercicio de la acción (conf. artículo 3.980 del Código Civil) y a la constitución en mora del deudor efectuada en

forma auténtica (conf. artículo 3.986 párrafo 2° del Código Civil); el nuevo Código Civil y Comercial –fuera de los casos especiales establecidos en el artículo 2.543– mantiene la causal de suspensión –por única vez– por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor (conf. artículo 2.541) que fuera introducida por la Ley 17.711 y agrega como nueva causal al pedido de mediación (conf. artículo 2.542).

En lo referente a la interpelación fehaciente hecha al deudor, el nuevo Código reduce de 1 año a 6 meses el término de la suspensión, siguiendo la tendencia del mundo moderno hacia la reducción de los plazos de prescripción. Además, se sustituye el término “auténtica” por “fehaciente”; evitando de esta forma, toda discusión en torno a las características que deberá revestir la interpelación hecha por el titular del derecho en juego para suspender el curso de la prescripción.

En efecto, dispone el citado artículo 2.541 que “[e]l curso de prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”:

La nueva redacción del artículo 2.541 no sólo resulta *per se* superadora de su antecesor, sino que además, termina por “apropiarse” de la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída *in re* “Legnangel S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ daños y perjuicios (Registro de la Propiedad)”, causa L. 281. XXII, sentencia del 19 de diciembre de 1995, donde el Máximo Tribunal había declarado que “el art. 3986, 2° párrafo, del Código Civil, establece que el curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica, supuesto que esta Corte ha considerado que se configura con la interpelación efectiva al deudor por medio de un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (causa E.217.XX “Estado Nacional -Fuerza Aérea Argentina- c/ Río Negro, Provincia de s/ cobro de pesos”, sentencia del 1 de marzo de 1994)” (conf. Considerando 7°).

De esta forma, la prescripción de la acción de los fiscos locales para determinar y exigir el cobro de sus tributos se suspende –por el término de 6 meses– por la interpelación fehaciente hecha contra el contribuyente-deudor; debiendo interpretarse que dicha interpelación se produce únicamente con la notificación (vista) del inicio del procedimiento de determinación de oficio de la deuda tributaria; por ser éste el único requerimiento íntegro de la misma, efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente-deudor.

Así pues, corresponderá desestimar cualquier pretensión local por mantener suspendido en forma indefinida el término de la prescripción; con sustento en la realización de aquellos actos administrativos presuntamente destinados a la estimación de oficio de la eventual deuda fiscal (*v.gr.* invitaciones de pago, intimaciones administrativas, información de deuda, requerimientos de información, etc.).

§ 5.3.- *Interrupción del término de la prescripción*

El nuevo Código Civil y Comercial tampoco presenta novedades sustanciales respecto a la interrupción de la prescripción, sus efectos y causas. Por el contrario, este último toma el concepto del Código Civil de Vélez, depurado de acuerdo con las sugerencias recopiladas tanto por la doctrina y como por la jurisprudencia existente hasta la sanción de la Ley 26.994.

Tal es así, que –al igual que su antecesor– el artículo 2.544 establece que “[e]l efecto de la interrupción de la prescripción es tener por no sucedido el lapso que la precede e iniciar un nuevo plazo”.

Como se advierte, el efecto de la interrupción continúa siendo el de aniquilar el tiempo útil transcurrido, dándolo por no sucedido; de modo que para que opere la prescripción resulta menester que transcurra un nuevo plazo completo. Se plantea aquí –aunque adelantamos, sin resolución por el

momento– el siguiente interrogante: *¿este nuevo plazo, debe ser el mismo que existía antes de la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación?* O, por el contrario y si se considerara válida la “*devolución*” de potestades a los gobiernos locales, *¿cabe considerar como nuevo plazo al establecido por la legislatura local correspondiente?*

En lo que respecta a las causales de interrupción, el Código de Vélez preveía que tendrían ese efecto, por un lado, el reconocimiento expreso o tácito de la deuda por parte del contribuyente (conf. artículo 3.989 del Código Civil) y por el otro, la existencia de una acto judicial tendiente a obtener el pago del tributo (conf. artículo 3.986 del Código Civil).

El nuevo Código Civil y Comercial mantiene por su parte, idénticas causales a las previstas en el Código de Vélez y agrega –aunque no aplicable al ámbito de la imposición– la interrupción de la prescripción por solicitud de arbitraje (conf. artículo 2.548).

Dentro del elenco de causales de interrupción previstas por el nuevo Código Civil y Comercial, creemos que adquiere particular relevancia aquella relativa al “*reconocimiento que el deudor ... efectúa del derecho de aquel contra quien prescribe*” (conf. artículo 2.545).

Si bien el Código de Vélez ya preveía esta causal en su artículo 3.989, nos detendremos en su análisis con motivo de las implicancias que advertimos en el ámbito de la imposición fiscal.

La admisión del carácter de deudor frente a la Administración fiscal interrumpe el curso de la prescripción. Siguiendo GIULIANI FONROUGE, diremos que “*el reconocimiento importa, cualquier manifestación que en forma inequívoca, sin lugar a dudas, demuestre que el deudor admite la existencia del crédito tributario, por lo cual, es menester examinar cada situación particular para determinar si media o no el propósito enunciado*”.

Ese reconocimiento podrá ser expreso o tácito. En general, se ha interpretado que para que el reconocimiento tenga efectos “*interrumpitivos*”

de la prescripción; si es expreso no requiere formalidades especiales mientras que si es tácito, el mismo debe ser inequívoco y no presuntivo o derivado de términos vagos e imprecisos.

Sólo cuando una manifestación del contribuyente-deudor arroje certeza sobre la existencia del crédito fiscal debidamente individualizado y su deuda, entonces podrá entenderse configurada la causal de interrupción por reconocimiento tácito la deuda. En la realidad de los hechos, creemos que tales pautas dificultan que –en cierta medida– abunden hipótesis de reconocimiento tácito de deudas impositivas.

§ 5.4.- La dispensa de la prescripción cumplida

Por último, cabe mencionar que el nuevo Código también mantuvo la vigencia del instituto de la “*dispensa de la prescripción cumplida*”; introducido en la legislación civil por imperio de la reforma de la Ley 17.711.

Reglado en el artículo 3.980 del Código de Vélez, su introducción fue severamente cuestionada por la doctrina de la época, con fundamento en que no se trataba ni de un supuesto de suspensión ni de un caso de interrupción de la prescripción. Por el contrario, se consideró que la dispensa implicaba una prolongación al término de prescripción más allá del plazo establecido por la norma aplicable.

Las críticas también referían a que la norma tampoco impedía que, previa invocación del acreedor, el juez estuviera autorizado para dispensarlo de los efectos de la prescripción cumplida, cualquiera fuera el tiempo transcurrido desde el fenecimiento del término de la prescripción. Únicamente se exigía al acreedor que hiciera valer sus derechos dentro de los 3 meses posteriores al cese del impedimento.

El nuevo artículo (2.550) se asienta sobre los mismos principios y reproduce idénticos supuestos a los contenidos en la norma que deroga; aunque extiende a 6 meses el término que tiene ahora el acreedor (en



este caso, las diferentes reparticiones fiscales) para intentar hacer valer sus derechos con posterioridad a la cesación del impedimento y/u obstáculos que lo afectan.

Al respecto, el artículo citado establece que “[e]l juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos”.

Si bien la literalidad de la norma exige al acreedor únicamente hacer valer sus derechos dentro del plazo indicado con posterioridad a la cesación del impedimento, entendemos que es necesario invocar y solicitar judicialmente la dispensa; acreditando –al menos someramente– cuál o cuáles han sido las dificultades que obstaculizaron su actuación o cuál o cuáles han sido los comportamientos dolosos del deudor que ocasionaron dicha imposibilidad.

Los últimos párrafos del artículo 2.550 mencionan 2 casos específicos: el de las personas incapaces sin representante legal y el de las sucesiones vacantes sin curadores.

Establece el artículo 2.550 que:

*“En el caso de personas incapaces sin representantes el plazo de seis meses se computa desde la cesación de la incapacidad o la aceptación del cargo por el representante”* y

*“[e]sta disposición es aplicable a las sucesiones que permanecen vacantes sin curador, si el que es designado hace valer los derechos dentro de los seis meses de haber aceptado el cargo”.*

Los intereses públicos comprometidos en la seguridad jurídica perseguida por el instituto de la prescripción colisionan –de alguna manera– con la garantía constitucional de acceso a la jurisdicción. En tal sentido, la satisfacción de la seguridad jurídica no podría ser oponible a quien se ha visto materialmente impedido para defender sus derechos (ya sea por

imposibilidad de hecho o por el propio dolo del deudor). Es así que el instituto bajo análisis ha sido el resultado de la reforma instaurada por la Ley 17.771 para conciliar la seguridad jurídica con un efectivo acceso a la jurisdicción (derecho que por cierto, goza de protección constitucional).

De esa forma, el nuevo ordenamiento –en rigor el anterior también lo preveía– rechaza la solución que sacrifica totalmente el interés del titular del derecho en pos de la seguridad jurídica, “*desentendiéndose*” del tiempo útil transcurrido ante una imposibilidad de actuación del acreedor. Así, la dispensa consiste en la facultad judicial de restituir al acreedor la acción que le fue imposible ejercer durante el término de la prescripción.

La norma describe como supuestos fácticos para el ejercicio de aquella facultad jurisdiccional, dos situaciones claramente diferentes. Por un lado menciona la existencia de “*dificultades de hecho*” y por el otro, refiere a “*maniobras dolosas que impiden el ejercicio temporal de un derecho*”.

Ahora bien, creemos que ambas situaciones (dificultades de hecho y maniobras dolosas) deben

(a) ser idóneas *per se* para colocar al acreedor ante una situación de imposibilidad de acción;

(b) revestir gravedad suficiente (aunque sin constituirse como hipótesis de caso fortuito o fuerza mayor) y

(c) haber ocurrido –al menos– en forma anticipada a la finalización del término de la prescripción.

Adicionalmente y con relación a la causal referida a la existencia de una conducta dolosa del contribuyente, entendemos que resulta menester que dicha calificación haya sido dispuesta en el marco de un procedimiento contradictorio y a través de una sentencia judicial pasada en autoridad de cosa juzgada.

En el mismo sentido, creemos que una interpretación integral de los artículos 8<sup>4</sup> y 2.550 del Código Civil y Comercial de la Nación, excluye a la ignorancia u error del acreedor respecto del cumplimiento del término de la prescripción como causal válida para solicitar la dispensa. Dicho en otros términos, creemos que las Administración fiscal no podrían solicitar la dispensa a la prescripción cumplida argumentando ante el juez que han desconocido el término que la legislación les impuso a fin de que hicieran valer sus derechos.

La Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal *in re* “La Lluvia SA (TF 34942-I) c/DGP”, sentencia del 05 de septiembre de 2013, tuvo oportunidad de expedirse sobre la aplicación –en el ámbito de la imposición tributaria– del instituto de la “*dispensa*” contenido en el entonces artículo 3.980 del Código de Vélez.

En dicha oportunidad, el impedimento que afectaba a la Administración fiscal (en este caso, a la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva) para sustanciar los trámites formales necesarios para la exigibilidad de la deuda tributaria, estaba representado por la existencia de una medida cautelar que había ordenado a dicho Organismo fiscal abstenerse de proseguir con los procedimientos de fiscalización y determinación de gravámenes hasta tanto se resolviera la cuestión de fondo planteada por el contribuyente, en el marco de una acción de amparo.

En el citado precedente, la Cámara Contencioso Administrativa Federal interpretó que el pedido del Fisco tenía expresa recepción en la norma del Código de Vélez –hoy reproducida en el artículo 2.550 del nuevo Código Civil y Comercial– y que era el juez de la causa quien tenía la facultad

---

<sup>4</sup> Artículo 8, Código Civil y Comercial de la Nación — “*Principio de inexcusabilidad. La ignorancia de las leyes no sirve de excusa para su cumplimiento, si la excepción no está autorizada por el ordenamiento jurídico*”.

–aunque ejercida con suma prudencia– para otorgar dicha dispensa, prevista para casos excepcionales.

Así pues, la Cámara convalidó la aplicación del instituto de “*agere non valenti non currit praescriptio*” a favor de la Administración fiscal por considerar que, como consecuencia del dictado de una medida cautelar, la misma se había visto impedida para el ejercicio pleno de su potestad tributaria.

De esta forma, creemos que tanto la Administración fiscal federal como las Administraciones fiscales locales podrían solicitar judicialmente, ante situaciones excepcionales y siempre que se verificaren los requisitos que condicionan la procedencia de la dispensa y que los derechos involucrados se hicieran valer dentro del término de 6 meses posteriores a la fecha de cese del impedimento que las afectan (alegando y probando dichos impedimentos), la dispensa de la prescripción cumplida y así, poder ejercer los derechos inherentes, cualquiera fuese el plazo transcurrido desde el inicio del cómputo de la prescripción y con total prescindencia de las causales de suspensión y/o interrupción que se hubieran verificado.

§ 5.5.- *Las vías procesales para hacer valer la prescripción cumplida*

Por último, no podemos dejar de mencionar que el artículo 2.551 del nuevo Código, a diferencia de su antecesor que únicamente admitía a la prescripción liberatoria como una excepción para repeler la acción, prevé que “[l]a prescripción puede ser articulada por vía de acción o de excepción”.

Creemos que la reforma en este punto ha sido positiva. Y esto es así, toda vez que aún cuando –durante la vigencia del Código de Vélez– se aseveraba que el término “*excepción*” contenido en el entonces artículo 3.949 debía ser interpretado en sentido sustancial y no procesal y que la prescripción podía alegarse indistintamente por la vía de la acción o de la excepción; la reforma ha venido a “*desarticular*” una vieja discusión.

En el ámbito de la imposición y por aplicación del artículo 2.551, ya no quedarán dudas de que todo contribuyente podrá accionar en contra de la Administración fiscal correspondiente a fin de obtener de un juez competente, un pronunciamiento judicial en el que se declare expresamente la prescripción de las facultades de ese organismo fiscal para determinar y exigir (o una o ambas) el pago de tributos.

Insistimos en la importancia de la reforma introducida, la que se acrecienta aún más cuando se piensa en que el nuevo Código Civil y Comercial, al igual que su antecesor, mantienen vigente la prohibición del juez para declarar de oficio la prescripción cumplida (conf. artículo 2.552).

§ 5.6.- Modificaciones relevantes en el esquema del nuevo Código (en materia de prescripción)

Como corolario de lo expuesto en el presente Capítulo, advertimos que la modificación más relevante se hace evidente en el “*posible*” nuevo esquema de reparto de competencias establecido por los artículos 2.532 y 2.560 del nuevo Código.

En lo que aquí interesa, creemos que en el corto plazo seremos testigos de una modificación generalizada de los diferentes códigos fiscales locales, a efectos de ampliar considerablemente los términos con que cuentan sus respectivas Administraciones fiscales para determinar y exigir válidamente el pago de los tributos que conforman sus respectivos sistemas fiscales.

Asimismo, creemos inminente una resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a fin de “*arrojar*” certeza sobre la validez constitucional de este “*nuevo reparto*” de potestades y sobre la razonabilidad (o falta de razonabilidad) de los términos de prescripción que escojan libremente las reparticiones provinciales (incluida la Ciudad Autónoma de Buenos Aires). Esto así, toda vez que conforme lo ha reconocido el máximo

Tribunal, “*es del resorte de esta Corte juzgar "la existencia y límites de las facultades privativas de los otros poderes" (Fallos: 210:1095) y "la excedencia de las atribuciones" en la que estos puedan incurrir (Fallos: 254:43)*” (conf. “*Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad*”, causa S. 538. XLV. ORI., sentencia del 24 de noviembre de 2015).

§ 6.- **EL NUEVO RÉGIMEN GENERAL DE SOCIEDADES**

§ 6.1.- **Introducción**

La Ley 26.994 es el resultado de la decisión legislativa de unificar el régimen societario y concentrar en un único cuerpo normativo a todo el conjunto de disposiciones aplicables a las personas jurídicas en general.

Bajo la nueva denominación de “*Ley General de Sociedades*” (antes llamada “*Ley de Sociedades Comerciales*”) y entre otras modificaciones relevantes:

- (a) desaparecen las “*sociedades comerciales*” como género;
- (b) se suprimen las “*sociedades civiles*” hasta entonces comprendidas en los artículos 1.648 a 1.788 bis del Código Civil de Vélez, y
- (c) se sustituye el régimen de las “*sociedades de hecho*” contenido en los artículos 21 a 26 de la Ley 19.550 y sus modificaciones.

En particular, el nuevo régimen societario reserva la figura de la sociedad para aquellos negocios en donde 2 o más personas (o bien un sujeto individual), en forma organizada bajo alguno de los tipos previstos en la ley (o no), se obligan a realizar ciertos aportes (en dinero o en especie) para ser afectados a la producción de bienes y/o servicios y con el objetivo final de participar en las ganancias y/o soportar las pérdidas de dicha sociedad.

Como se observa, continúan siendo notas distintivas del régimen

- (a) la existencia de una comunidad de intereses, y
- (b) la participación común en los resultados económicos del negocio (ganancias y/o quebrantos).

Para todo otro emprendimiento plural que pretendiera ser organizado en forma asociativa y donde no se destinaren aportes de los

contratantes a la producción de bienes y/o servicios, el nuevo Código Civil y Comercial ha reservado las figuras contractuales asociativas legisladas en los artículos 1.442 a 1.478 (estas son, los consorcios de cooperación, las uniones transitorias, las agrupaciones de colaboración y los negocios en participación). Volveremos sobre los mismos más adelante.

§ 6.2.- Concepto de Sociedad – Reconocimiento a la Sociedad Unipersonal

El artículo 1 de la Ley 19.550 modificado por imperio de la Ley 26.994 establece –en su parte pertinente– que “[h]abrá 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”.

De esta forma, el nuevo régimen mantiene –en términos generales– la definición que la antigua Ley de Sociedades Comerciales contenía en su texto original.

La novedad, sin embargo, viene de la mano del expreso reconocimiento que el nuevo régimen societario efectúa en favor de las sociedades constituidas por un único socio o sociedades unipersonales.

Ahora bien y con la finalidad de evitar que estas sociedades se constituyan como herramientas para desintegrar en forma derivativa su patrimonio, perjudicar a terceros y/o erigirse como vehículos que faciliten el fraude, veremos que el nuevo régimen impone ciertas restricciones especiales. Así, el artículo 1 de la Ley 19.550 aclara que “[l]a sociedad unipersonal sólo se podrá constituir como sociedad anónima” y que “[l]a sociedad unipersonal no puede constituirse por una sociedad unipersonal”.

En sus comienzos, el proyecto de reforma y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación preveía la constitución de sociedades unipersonales bajo pautas ciertamente permisivas; por considerar que una



regulación más detallada del instituto podría llegar a obstaculizar su constitución y posterior funcionamiento.

Sin perjuicio de ello, el Ejecutivo Nacional terminó por introducir al anteproyecto ciertas limitaciones relativas tanto a la conformación como a la vida de este tipo novedoso de sociedades unipersonales.

En tal sentido, el Poder Ejecutivo Nacional

(a) limitó la posibilidad de constituir sociedades unipersonales únicamente bajo la forma de sociedades anónimas;

(b) las sujetó a un régimen de fiscalización estatal permanente [conf. artículo 299, inciso 7), Ley 19.550], y

(c) les impuso la obligación de contar con un Directorio plural y con una Sindicatura colegiada, cada uno integrado por un mínimo de tres miembros y siempre con número impar.

En relación a la constitución de estas sociedades unipersonales, creemos que por tratarse obligatoriamente de sociedades anónimas, regirán a su respecto, aquellas exigencias que, en cuanto a sus formas, son propias de las sociedades anónimas.

Así, al no haberse modificado el texto original del artículo 165 de la Ley 19.550, la constitución de estos sujetos deberá hacerse por “*instrumento público y por acto único*” para luego seguirse el *iter* constitutivo hasta su inscripción definitiva en el Registro Público correspondiente.

Además, tal como se indica en el artículo 11, inciso 4) de la Ley 19.550, el único socio deberá integrar totalmente el capital suscrito en el acto de constitución; descartándose –para este tipo de sociedades– las previsiones de los artículos 166 y 187, cuando admiten la integración de un mínimo del 25% del capital al momento de la suscripción y el diferimiento de la integración del saldo por un plazo de hasta 2 años. Además, creemos que el mismo tratamiento corresponderá dispensar a los futuros aumentos de

capital previstos para este tipo específico de sociedades unipersonales [conf. artículos 186, inciso 3) y 187 de la Ley 19.550].

Adicionalmente y con la intención de permitir que los terceros que contraten con este tipo de sociedades anónimas puedan conocer cuál es el régimen jurídico aplicable al ente con el que se están vinculado, el artículo 164 de la Ley 19.550 impone a la sociedad la obligación integrar su denominación social la expresión “*sociedad anónima unipersonal*”, su abreviatura o la sigla S.A.U.

Destacamos que el anteproyecto de reforma preveía la extensión de responsabilidad de la sociedad anónima unipersonal a su único socio como sanción cuando éste último omitiera acompañar a la denominación social la mención expresa al tipo societario de que se trataba. No obstante ello, el legislador de la Ley 26.994 suprimió el segundo párrafo del artículo 164 citado y eliminó la sanción indicada.

Así las cosas, todo parece indicar que el débito en cuestión resulta meramente potestativo, toda vez que ante la omisión de la sociedad, no corresponde otra “*sanción*” que el tratamiento de dicha sociedad bajo el régimen previsto en la Sección IV del Capítulo I de la Ley 19.550 (es decir, bajo el régimen de las “*sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos*”).

§ 6.3.- *Supresión de las sociedades civiles y de las sociedades de hecho e irregulares*

La Ley 26.994 derogó los artículos 1.648 a 1.788 bis del Código Civil de Vélez y dispuso la modificación de la Sección IV del Capítulo I de la Ley 19.550 referido a las “*sociedades no constituidas regularmente*”, a fin de legislar allí un régimen societario específico y reservado a las “*sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos*”.

Bajo este régimen, convivirán a partir del 01 de agosto de 2015, en principio:

(a) Las sociedades no constituidas de acuerdo con las previsiones del Capítulo II de la Ley 19.550; es decir, todas aquellas sociedades que no se constituyen bajo los tipos de sociedades colectivas, de capital e industria, en comandita simple, de responsabilidad limitada, sociedades anónimas o sociedades en comandita por acciones;

(b) Las sociedades que omitan –en su constitución– requisitos esenciales (tipificantes y/o no tipificantes), y

(c) Las sociedades que incumplan las formalidades exigidas por la Ley 19.550.

Ahora bien, creemos que el elenco de sociedades antes mencionado no quedaría completo sin mencionar a las sociedades civiles (suprimidas del Código Civil de Vélez) y las sociedades irregulares y/o de hecho.

En efecto, entendemos que estos entes también integran el régimen reservado por la Ley 19.550 a las “*sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos*”.

§ 6.4.- *La responsabilidad solidaria en materia fiscal de los administradores de la persona jurídica*

Es sabido que la responsabilidad solidaria en materia fiscal de los directores y/o demás representantes legales de las personas jurídicas, no se presume sino que debe encontrarse expresamente prevista en la norma; aludiendo al supuesto específico de que se trate.

Caso contrario, creemos que dicha responsabilidad no puede serles atribuida; al menos no, válidamente.

Esta responsabilidad específica tampoco es una responsabilidad objetiva o refleja. Lejos de ello, la jurisprudencia ha interpretado que dicha solidaridad se corresponde sólo con (a) una participación concreta del director (y/o demás representantes legales de la sociedad) y (b) un determinado grado de culpa o dolo en el cumplimiento de sus deberes tributarios, como responsables por deuda ajena.

En ese entendimiento, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la responsabilidad solidaria sólo alcanza a quienes administran o disponen de fondos sociales y/o a quienes intervienen en éstos actos (conf. Fallos 278:11, “*Monasterio Da Silva*”, entre otros).

Haciendo referencia a las disposiciones de la Ley 11.683 –que consagran la responsabilidad solidaria de los directores– la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal *in re* “*Monasterio Da Silva*”, sentencia del 08 de junio de 1970 –luego confirmada por la Corte Suprema de Justicia– señaló que *“estas normas no pueden interpretarse como lo hace el fisco en el sentido de que basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley. Los que administran o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios ... los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas esas funciones no son en principio responsables en la misma medida”*.

Más recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires *in re* “*Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco Sucesión y otro s/ Apremio*” (sentencia del 02 de julio de 2014), confirmó la declaración de inconstitucionalidad del actual artículo 24 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires que, en lo que aquí resulta de interés, dispone que *“[l]os responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes”*.

Para así resolver, el máximo tribunal provincial especificó que la responsabilidad de los directores se rige por lo preceptuado en los

artículos 59 y 274 de la Ley 19.550 y sus normas complementarias y, siendo que el artículo 21 del Código Tributario local (actual artículo 24) establece una responsabilidad objetiva, este último deviene inconstitucional por imperio de los artículos 31 y 75, inciso 12) de la Constitución Nacional.

En ese sentido, la Suprema Corte provincial declaró que “*no hay responsabilidad de los directores si no puede atribuírsele un incumplimiento de origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad. El factor de atribución es subjetivo ... En consecuencia, al advertir en el caso que la normativa provincial se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales, soy de la opinión de confirmar la sentencia de grado en cuanto declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal*” (conf. voto del Dr. Héctor Negri).

Por su parte, el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Buenos Aires reconoció expresamente *in re* “*Cooperativa de Provisión LTDA*”, sentencia del 16 de agosto de 1988 que “*la responsabilidad solidaria importa responsabilidad a título represivo*” desde que se funda en la violación del deber fiscal que la ley pone a quien se atribuye dicha responsabilidad, consistente en pagar el impuesto al fisco con los recursos de la sociedad administrada. Ese criterio fue reiterado por la Sala I *in re* “*Sadowa S.A.*”, sentencia del 08 de mayo de 2008 y por la Sala III *in re* “*Cooperativa Agraria de las Flores LTDA.*”, sentencia del 18 de marzo de 1997 y “*Mattina Hnos.*”, sentencia del 05 de junio de 2001; entre muchos otros.

En este aspecto coincidimos con CASÁS cuando sostiene que siendo la responsabilidad solidaria de naturaleza sancionatoria, ella no es de aplicación automática sino que debe meritarse la concurrencia del factor subjetivo de tal imputación.

Más aún, creemos que a efectos de rechazar cualquier imputación de responsabilidad solidaria no se exige que el director demuestre concretamente que la entidad lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, siendo suficiente que esta

circunstancia surja de las funciones que aquél desempeñaba y de la falta de relación con el hecho impositivo que determinó la deuda.

No debe olvidarse que la responsabilidad a la que referimos es excepcional y su carácter es marcadamente represivo, puesto que ella se impone a título de sanción y como consecuencia de la presunta violación de un deber fiscal por parte del director y/o representante legal de la persona jurídica.

Por tal motivo es que coincidimos también con FREYTES en sentido a que, dicha responsabilidad debe ser interpretada restrictivamente y aplicada solamente cuando los hechos evidencian un incumplimiento de la significación que presupone la ley.

En ese entendimiento, creemos que a fin de “*trasladar*” la responsabilidad de la sociedad a sus directores y/o a los demás representantes legales, resulta menester analizar y acreditar si ha existido responsabilidad subjetiva del director y/o representante con relación al incumplimiento u omisión fiscal que se imputa a la sociedad.

Así, advertimos que el nuevo Código Civil y Comercial no ha venido a modificar los pilares básicos sobre los cuales se han construido las teorías que permiten trasladar –al ámbito personal del director y/o representante legal de la sociedad– las consecuencias prejudiciales de los incumplimientos u omisiones incurridas por ésta última.

En efecto, conforme lo dispuesto por los artículos 160 y ss., el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación trata la responsabilidad de los administradores de la persona jurídica privada; estableciendo como pauta general, que los mismos responderán ilimitada y solidariamente frente a la entidad, a sus miembros y a terceros, “*por los daños causados por su culpa en el ejercicio o con ocasión de sus funciones, por acción u omisión*” (conf. artículo 160).

Como se observa, bajo las pautas y parámetros del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, el factor de atribución continúa

siendo subjetivo; por cuanto es el obrar **culposo** de quienes dirigen una entidad, el factor que determinará la procedencia de su responsabilidad solidaria e ilimitada frente a la sociedad, frente a los restantes socios y/o frente a cualquier tercero.

En línea con lo establecido por el artículo 160 del nuevo Código Civil y Comercial, los artículos 59 y 274 de la Ley General de Sociedades (también modificados por imperio de la Ley 26.994) establecen que “[l]os administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión” y que “[l]os directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave”.

De esta forma, creemos que cuando la dirección de la sociedad ha sido ejercida concentrando los esfuerzos de aquellas cuestiones de relevancia a nivel estratégico, distribuyendo las cargas con criterios objetivos de probidad y obrando con la lealtad y diligencia de un “buen hombre de negocios”, no cabe sino atribuir responsabilidad en materia fiscal al director y/o representante de la sociedad, **previa demostración de la concurrencia de los elementos objetivo** (incumplimiento) **y subjetivo** (dolo y/o culpa).

Por lo demás, insistimos en que la atribución objetiva de responsabilidad solidaria en materia fiscal –que advertimos en numerosos ordenamientos fiscales locales– importaría una fractura sustantiva a la unidad del derecho.

En efecto, ya hemos dicho que la Constitución Nacional reserva al Congreso de la Nación el dictado de la legislación de fondo; en lo que aquí interesa, el Código Civil y Comercial y Ley General de Sociedades que lo integra [conf. artículos 75, inciso 12)]. Además, el texto constitucional consagra la supremacía de la legislación nacional (conf. artículo 31) y dispone

que las provincias conservan poderes que no hayan sido delegados por la Constitución a la Nación [artículo 121, como es el caso, entre otros, de los referidos en el artículo 75 inciso 12)] y prohíbe explícitamente a las provincias ejercer tales poderes delegados a la Nación (conf. artículo 126).

Tal legislación nacional de fondo –nos referimos a la Ley General de Sociedades y al Código Civil y Comercial– ha establecido:

(a) que los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, pero no de manera automática sino por el mal desempeño de su cargo (conf. artículos 160 del Código Civil y Comercial y 59 y 274 de la Ley 19.550 y sus modificaciones);

(b) que los directos y/o demás representantes no responden de cualquier manera sino según el criterio del artículo 59 de la Ley 19.550 y sus modificaciones;

(c) que los directos y/o demás representantes de la persona jurídica sólo responden solidariamente si no obraran con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios;

(d) que los directos y/o demás representantes de la persona jurídica sólo responden cuando faltaren (*requisito subjetivo*) a sus (*se habla de las obligaciones del director, no de la sociedad*) obligaciones (*no a cualquier obligación sino a las obligaciones así definidas*) y que tal responsabilidad es ilimitada y solidaria (*pero no de cualquier modo sino en los términos de la legislación societaria nacional*);

(e) que la responsabilidad solidaria no comprende cualquier concepto sino únicamente por los daños y perjuicios causados por su culpa en el ejercicio o con ocasión de sus funciones, sea por acción u omisión. En tal sentido, cabe preguntarse si es que la deuda en concepto de impuestos, intereses y multas puede calificar como daños y perjuicios;

(f) que a los efectos de “*activar*” la citada solidaridad se requiere de la existencia de un perjuicio ocasionado por acción u omisión del director



y/o representante en el ejercicio u ocasión de sus funciones (*alusión inequívoca a la relación causal que debe existir*);

(g) que debe incurrirse en violación de la ley, el estatuto o el reglamento y producirse daño, actuando con (*recaudo subjetivo extremo*) dolo, abuso de facultades o culpa grave;

(h) que la imputación de responsabilidad solidaria contemplará la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento, o decisión asamblearia (*decisión ésta última y designación de las personas que han de desempeñar las funciones que deben ser inscriptas en el Registro Público como requisito para su aplicación*), y

(i) que se ha extinguido la responsabilidad de los directores y/o representantes cuya gestión fue aprobada por asamblea, atento que no se trata de violación de la ley, estatuto o reglamento, ni mediado oposición, ni liquidación coactiva o concursal.

Quien asume el directorio o la representación de una persona jurídica lo hace sabiendo que su conducta queda ajustada a los parámetros que se han consignado precedentemente y que tal situación obligacional no puede ser alterada, en su detrimento y sin afectar garantías constitucionales por normas locales (incluidas las correspondientes a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

El sentado criterio ha sido confirmado por la Corte Suprema al declarar inconstitucionales a las normas locales que se encuentran en pugna con la regulación del Código Civil (actualmente por el Código Civil y Comercial de la Nación), por resultar contrarias a los artículos 31, 75 inciso 12) y concordantes de la Constitución Nacional [conf. Fallos 326:3899; “*Verdini, Edgardo Ulises c/ Instituto de Seguridad Social de Neuquén*”, sentencia del 19 de agosto 2004 (Fallos 327:3187), “*Casa Casmma S.R.L. s/ Concurso preventivo s/ Incidente de verificación tardía promovido por la Municipalidad de La Matanza*”, sentencia del 26 de marzo 2009 (Fallos 332:616); “*Municipalidad de*

*Resistencia c/ Lubricom S.R.L. s/ Ejecución Fiscal*”, sentencia del 08 de septiembre 2009 (Fallos 332:2108) “*Municipalidad de Resistencia c/ Biolchi, Rodolfo Eduardo y Biolchi, Luis Ángel s/ Ejecución Fiscal*”, M.376. XXXVII, sentencia del 09 de septiembre 2009; “*Bruno, Juan Carlos c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, B.879. XXXVI, sentencia del 06 de octubre 2009; “*Carrefour Argentina S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, C.1447. XXXVI, sentencia del 06 de octubre 2009; “*Cerámica Industrial Avellaneda S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, C.1099. XXXVI, sentencia del 06 de octubre 2009; “*Corporación Industrial Fideera S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, C.1415. XXXVI, sentencia del 06 de octubre 2009; “*Bora S.C.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, B.880. XXXVI, sentencia del 03 de agosto 2010; “*Coardell S.A.C.I.F.I.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, C.67. XXXVIII, sentencia del 03 de agosto 2010; “*Carinau S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, C.4120. XXXVIII, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Durán, Francisco c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, D.551. XXXVI, sentencia del 03 de agosto 2010; “*Delga S.A.I y F. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, D.552. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Depavel S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, D. 691. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Hilsur S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, M.202 XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Industrias Viauro S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, I.68. XXXVII, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, I.116. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Industrias Baco S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, I.117. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Plaquimet S.A. c/ Buenos Aires s/ Acción de Inconstitucionalidad*”, P.799. XXXVI, sentencia del 03 de agosto de 2010; “*Panificadora del Norte S.R.L. c/*

*Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición de Impuestos*”, P.900. XXXVI, sentencia del 10 de agosto de 2010; entre muchos otros].

§ 7.- IMPLICANCIAS IMPOSITIVAS DE LAS REFORMAS EN LOS IMPUESTOS A LAS GANANCIAS, BIENES PERSONALES Y GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

§ 7.1.- Impuesto a las Ganancias

§ 7.1.1.- Sujetos pasivos del impuesto

Sin perjuicio de lo dispuesto especialmente para cada categoría, a los efectos de la Ley 20.628 y sus modificaciones, constituyen ganancias sujetas a impuesto; a saber:

“1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”,  
y

“2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior”.

Así pues, tratándose de personas humanas y/o sucesiones indivisas y sin perjuicio de lo dispuesto especialmente para cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas, se considerarán “ganancias” a todos aquellos “rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

De esta forma, el ámbito de imposición de este tributo queda determinado –para el caso de personas humanas y/o sucesiones indivisas– por la verificación del triple requisito de “periodicidad”, “permanencia” y “habilitación de la fuente productora” o, en su caso, por la enunciación taxativa de la renta en alguna de las categorías contenidas en la norma de imposición.

Para el caso de sociedades de capital, empresas o explotaciones unipersonales (en principio y salvo las excepciones contenidas en la norma), la Ley 20.628 considera “ganancias” a todos aquellos “rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos” obtenidos durante el ejercicio fiscal con total, prescindencia de la verificación de los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente productora de la renta gravada.

Durante la vigencia del Código de Vélez, las sociedades de personas (o sociedades civiles) y las empresas y explotaciones unipersonales –entre otras– sólo debían declarar el resultado impositivo; el que recaía sobre los contribuyentes que integraban dichas asociaciones de acuerdo con la proporción que les correspondía sobre tales resultados y sobre los cuales luego, aquellos sujetos debían tributar el impuesto a las ganancias de acuerdo con la escala progresiva que les correspondiera.

En efecto, el artículo 50 de la Ley 20.628 dispone que “[e]l resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aún cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares”.

Esto no sucede, sin embargo, con las “sociedades de capital” comprendidas en el artículo 69 de la ley del gravamen, quienes no sólo deben determinar y declarar el resultado impositivo sino que además, deben ingresar el impuesto conforme a las previsiones que les compete a las demás personas jurídicas.

Así, se considera “sociedades de capital” (sujetas a imposición del 35% de sus ganancias netas imponibles) a:

(a) Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país;

(b) Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

(c) Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país, en cuanto no corresponda por la Ley 20.628 otro tratamiento impositivo.

(d) Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

(e) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1 de la Ley 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6 de dicha ley.

(f) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley 24.441<sup>5</sup>, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario y siempre que no se trate de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un beneficiario del exterior.

(g) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la Ley 24.083 y sus modificaciones.

A su vez, el inciso b) del artículo bajo análisis incluye como sujetos pasivos del impuesto a las ganancias –con idéntica alícuota de imposición– a los “*establecimientos estables*” (comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo), organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas,

---

<sup>5</sup> Advertimos que por imperio de la Ley 26.994, el régimen normativo correspondiente al contrato de fideicomiso fue derogado de la Ley 24.441 e incorporado en el Capítulo 30 del Título II del Libro III del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas humanas residentes en el exterior.

§ 7.1.2.- Efectos de la modificación: la ¿necesaria? reforma integral

Adentrándonos en las reformas introducidas a la legislación civil y comercial y en particular, con motivo de la supresión de las sociedades de personas del Código Civil de Vélez y de las sociedades de hecho de la Ley 19.550 y sus modificaciones, así como la incorporación de las sociedades anónimas unipersonales y las modificaciones introducidas por la Ley 26.994 al régimen general de sociedades, nos preguntamos si la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial demanda –con premura– la modificación integral del régimen del impuesto a las ganancias o si, por el contrario, las normas impositivas pueden adecuarse –en su estado actual– a las realidades de este novedoso marco normativo.

§ 7.1.3.- Sociedades civiles

El artículo 1.648 del Código de Vélez establecía que “[h]abrá sociedad, cuando dos o más personas se hubiesen mutuamente obligado, cada una con una prestación, con el fin de obtener alguna utilidad apreciable en dinero, que dividirán entre sí, del empleo que hicieren de lo que cada uno hubiere aportado”.

Por oposición a las sociedades comerciales regidas por las disposiciones de la Ley 19.550 y sus modificaciones, aquellas sociedades constituidas conforme a las pautas del Código de Vélez eran consideradas “sociedades civiles” y/o “sociedades de personas” y regían su vida societaria de acuerdo con las disposiciones de los artículos 1.648 a 1.788 bis del Código Civil (hoy derogados por imperio del nuevo Código Civil y Comercial).

En la práctica, tal diferenciación no respondía únicamente a las formas de constitución, administración de la sociedad y/o responsabilidad de los socios. Por el contrario, aquellas sociedades recibían un tratamiento

sustancialmente diferente al previsto para las sociedades de capital, entre otros, frente al impuesto a las ganancias.

En efecto, mientras que las primeras únicamente debían determinar el resultado impositivo del ejercicio correspondiente, las sociedades de capital tienen la obligación de liquidar e ingresar el impuesto resultante. Para las primeras (en realidad para los socios de las primeras) el impuesto era ingresado de acuerdo con la alícuota que –en cada caso– correspondiera a la escala progresiva del tributo; mientras que todas las sociedades de capital (sin importar el resultado obtenido) deben tributar a una alícuota del 35%.

Ahora bien, ello no quiere decir que la supresión de la regulación de las sociedades civiles en la legislación civil y comercial haga necesaria una modificación inmediata a la norma de imposición. Por el contrario, creemos que las sociedades civiles existentes al nuevo Código Civil y Comercial pasarán a regirse por las disposiciones de la Ley General de Sociedades por todo el término previsto para su existencia y continuarán liquidando el impuesto a las ganancias tal como lo hacían con anterioridad al 01 de agosto de 2015.

En efecto, hemos dicho anteriormente que las sociedades civiles preexistentes a la reforma, pasarían a integrar el nuevo régimen societario establecido a tenor de lo dispuesto en la Sección IV del Capítulo I de la Ley 19.550 como “*sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos*”.

En tal sentido, creemos que tales sujetos no perderán su condición de sujetos de derecho ni su capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones. Por el contrario, su contrato social continuará siendo oponible entre los socios y respecto de terceros y no deberían modificar su denominación social, atento a tratarse de un atributo de su personalidad preexistente y reconocido como tal por las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial.



La desregulación normativa tampoco alteraría las relaciones jurídicas de la sociedad, siendo la misma acreedora de sus créditos, deudora de sus pasivos y titular de los bienes que disponga y administre. Esto, obviamente sin perjuicio de la posibilidad de transformarse en cualquiera de los tipos societarios ahora regulados por la Ley General de Sociedades (conf. artículos 74 y 77).

Como se dijo, creemos que en caso de optar por continuar operando como sociedad civil, la sociedad preexistente pasaría a quedar comprendida en el régimen general de sociedades (Ley 19.550) y se registraría, en cuanto le fuera aplicable, por las disposiciones contenidas en los artículos 21 y ss. del citado ordenamiento.

En lo referente al ámbito de imposición, mientras subsistan como tales, las sociedades civiles deberán continuar tributando frente al impuesto a las ganancias en los términos de los artículos 49, inciso b) y 50 de la Ley 20.628. Es decir, la sociedad debería determinar el impuesto y los socios distribuir el resultado conforme la participación correspondiente a cada uno de ellos. De esta forma, el impuesto continuaría en cabeza de cada socio y sería el que surja de aplicar la alícuota efectiva que a cada uno de ellos corresponda de acuerdo con la escala progresiva aplicable.

Ahora bien, en caso que la sociedad civil opte o deba transformarse en cualquiera de los tipos autorizados por el régimen general de sociedades, la nueva sociedad transformada podría convertirse en sujeto del impuesto a las ganancias y, en tal caso, deberá determinar, liquidar e ingresar el impuesto correspondiente, a razón del 35% del resultado contable del ejercicio. Ello así, toda vez que como consecuencia de la transformación, el nuevo sujeto de derecho podría ser considerado una “*sociedad de capital*” comprendida en el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias.

§ 7.1.4.- Sociedades no constituidas regularmente, atípicas y/o que omitan requisitos esenciales

A *priori*, diremos que el tratamiento impositivo aplicable a este tipo de sociedades se equipara al previsto para el caso de las sociedades civiles preexistentes a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial.

En rigor, la reforma que aquí nos ocupa apunta a la sustitución del antiguo régimen de irregularidad societaria, de carácter netamente sancionatorio, por un régimen que aporte mayor flexibilidad y apertura respecto de los elementos y demás requisitos del contrato social.

Con el nuevo régimen se busca favorecer la constitución voluntaria de organizaciones empresariales bajo las diferentes formas asociativas posibles y sin necesidad de ajustarse estrictamente a los tipos societarios prediseñados por el legislador.

En efecto, el nuevo régimen societario abandona definitivamente a la irregularidad societaria como sanción y “*neutraliza*” las gravosas consecuencias que la Ley 19.550 y sus modificaciones imponían –en su redacción original– a las sociedades irregulares y a las sociedades de hecho con objeto comercial.

Así, al amparo del nuevo régimen se establece la oponibilidad del contrato o estatuto social no inscripto respecto de los socios y de terceros que tuvieran conocimiento probado de la existencia de la sociedad.

La reforma introducida por imperio de la Ley 26.994 brinda una solución para aquellas sociedades que no se constituyan con sujeción a los tipos del Capítulo II de la Ley 19.550, que omitan requisitos esenciales tipificantes y/o que incluyan elementos incompatibles con el tipo legal. A estas sociedades, las llamaremos –de aquí en adelante– “*simples sociedades*”.

Conforme surge de los artículos 21 a 26 de la Ley 19.550, las siguientes serían las características más relevantes de estas “*simples sociedades*”:

(a) El contrato social será oponible entre los socios y respecto de terceros, si se prueba que tales terceros tuvieron conocimiento de su existencia al tiempo del nacimiento de la relación jurídica correspondiente.

(b) El contrato social puede ser invocado por los terceros contra la sociedad, sus socios y/o administradores.

(c) En las relaciones con terceros, cualquier socio representa a la sociedad (bastando para ello, la exhibición del contrato social).

(d) Tienen capacidad para adquirir bienes registrables, si se acredita ante el Registro su existencia y las facultades suficientes de su representante.

(e) Su existencia puede acreditarse por cualquier medio de prueba.

(f) Los socios responden frente a los terceros como obligados simplemente mancomunados y en 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 jurídicas;

(2) de una estipulación del contrato social, en los términos del artículo 22 de la Ley 19.550, y/o

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

(g) La omisión de requisitos esenciales, tipificantes o no tipificantes, la existencia de elementos incompatibles con el tipo elegido o la omisión de cumplimiento de requisitos formales, pueden subsanarse a iniciativa de la sociedad o de los socios en cualquier tiempo durante el plazo de la duración previsto en el contrato.

(b) Cualquiera de los socios puede provocar la disolución de la sociedad cuando no media estipulación escrita del pacto de duración, notificando fehacientemente tal decisión a todos los socios. Sus efectos se producirán de pleno derecho entre los socios a los 90 días de la última notificación.

(i) Se aplican respecto de la liquidación y disolución, las normas del contrato y las contenidas en la Ley 19.550 y sus modificaciones.

Creemos que el tratamiento impositivo que se sigue para este tipo de “*simples sociedades*” frente al impuesto a las ganancias resulta idéntico al previsto para el caso de las sociedades civiles preexistentes a la reforma. Y esto es así por cuanto que, entendemos que estas “*simples sociedades*” no podrían ser equiparadas a ninguno de los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias; al menos no, sin que ello redunde en una grave afectación a la garantía constitucional de legalidad en materia tributaria (conf. artículo 19 de la Constitución Nacional).

Es de acuerdo con lo aquí expuesto que entendemos que ninguna modificación en el régimen del impuesto sería necesaria para permitir la tributación de esta nueva categoría de sociedades.

En efecto, creemos que las sociedades que no se constituyan con sujeción a los tipos del Capítulo II de la Ley 19.550 y sus modificaciones, que omitan requisitos esenciales tipificantes y/o que incluyan elementos incompatibles con el tipo legal elegido, sólo tendrán que determinar su resultado impositivo que, distribuido entre los socios, será declarado e ingresado por éstos últimos a favor del Fisco Nacional.

Nuestra conclusión se refuerza con la circunstancia de que, incluso con anterioridad a la reforma de la Ley 26.994, existía consenso en que las sociedades irregulares y/o de hecho se encontraban comprendidas en las previsiones del artículo 49, inciso b) de la Ley 20.628 y que, en consecuencia, no debían tributar como “*sociedades de capital*”.

Naturalmente que cuando la no sujeción a ninguno de los tipos societarios previstos en el Capítulo II de la Ley 19.550 y sus modificaciones tuviera por fin exclusivamente eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales y/o reducir arbitrariamente la carga impositiva en desmedro del erario público, la Administración fiscal cuenta con herramientas suficientes para ajustar el comportamiento de los contribuyentes al amparo de la realidad económica. Dicho de otro modo, creemos que cuando las estructuras utilizadas por el contribuyente no fueran las que el derecho privado ofrece o autoriza para configurar adecuadamente su cabal intención económica y efectiva, la Administración fiscal podrá prescindir de las mismas en la consideración del hecho imponible real (conf. artículo 2 de la Ley 11.683).

Decimos esto porque advertimos que –por ejemplo– la sola circunstancia de omitir el contribuyente incluir la sigla S.A.U. en la denominación social del ente, podría implicar que estemos frente a una simple sociedad y no frente a una sociedad anónima unipersonal, con importantes consecuencias en el ámbito de la imposición. Esto así, ya que –como veremos a continuación– la primera debería tributar a razón del 35% sobre resultado contable del ejercicio, mientras que la segunda lo haría previa atribución de tales resultados a su único socio y de acuerdo con la escala progresiva que a éste último correspondiera (luego de sumar las rentas provenientes de las diferentes categorías).

§ 7.1.5.- Sociedades anónimas unipersonales

La situación –creemos– que no es la misma cuando se está en presencia de una sociedad anónima unipersonal. Esto así, por cuanto que la Ley 20.628 tenía previsto un tratamiento específico para aquellos sujetos que pese a no encuadrar en norma alguna del derecho privado (y a quienes la norma identificaba como “*otra clase de sociedades constituidas en el país*”),

gozaban del reconocimiento de personería jurídica propia para el derecho tributario.

El interrogante que aquí se plantea es entonces el siguiente: a los efectos de la imposición, *¿las sociedades anónimas unipersonales deberían ser consideradas sociedades anónimas? O bien, ¿constituyen una categoría autónoma y diferente de las sociedades anónimas pluripersonales y como tales, clasificarían como “otra clase de sociedades constituidas en el país”?*

Rápidamente se advierte que cualquiera fuese la respuesta a dicho interrogante, el tratamiento impositivo frente al impuesto a las ganancias sería diametralmente diferente.

Para ello, basta con apreciar que si se considerara a las sociedades unipersonales como sociedades de capital, la totalidad del resultado contable del ejercicio se encontraría gravado y el impuesto sería determinado mediante la aplicación de la alícuota única del 35%.

En cambio, si se pensara que a los efectos del impuesto a las ganancias la sociedades unipersonales constituyen *“otra clase de sociedades constituidas en el país”* y que, por lo tanto, no integran la nómina de sociedades de capital indicadas en el artículo 69 de la Ley 20.628, el resultado impositivo sería determinado por la sociedad, pero el impuesto sería ingresado por el único socio; aplicando la alícuota progresiva que corresponda conforme a la escala aplicable (pudiendo incluso ser la misma inferior al 35%).

Sobre el particular, creemos que en caso de considerar a las sociedades anónimas unipersonales como sociedades de capital y no equipararlas –en cuanto a su tratamiento impositivo frente al impuesto a las ganancias– a las empresas o explotaciones del mismo carácter, podría producirse una vulneración a las garantías constitucionales de **igualdad**, **razonabilidad**, **proporcionalidad**, **equidad** y **no confiscatoriedad**.

Decimos esto, toda vez que ante situaciones semejantes y en condiciones objetivas de igualdad y equidad, el resultado impositivo sería

distinto si el contribuyente optara por organizarse bajo el tipo de sociedad anónima unipersonal o si, en cambio, explotara su negocio en forma de empresa o explotación unipersonal. Ya dijimos que en el primer caso, la totalidad del resultado contable se encontraría gravado como enriquecimiento a la alícuota del 35%, mientras que en el segundo, el impuesto sería ingresado por el único socio a una alícuota que podría ser inferior a la *supra* mencionada.

Si bien entendemos que la respuesta a nuestro interrogante debiera surgir del texto expreso de la Ley 20.628 y de su reglamentación y para lo cual sería menester una reforma normativa; nos inclinamos a pensar que pese a las diferencias que existen entre una sociedad anónima pluripersonal y una sociedad anónima unipersonal, éstas últimas se verán obligadas a tributar como sociedades de capital, en mérito de su propia naturaleza (es decir, por organizarse obligatoriamente bajo la forma de sociedad anónima) y por presiones propias del organismo fiscal nacional (que no estaría dispuesto a resignar –al menos potencialmente– la sujeción de ciertas rentas del ámbito de imposición).

§ 7.1.6.- Contratos asociativos del nuevo Código Civil y Comercial

La vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación impacta también sobre la estructura jurídica de los negocios; brindando a los contribuyentes nuevos vehículos y escenarios corporativos y contractuales para satisfacer sus diversas necesidades negociales.

Estos nuevos escenarios a los que hacemos referencia son el resultado de la reglamentación específica de un conjunto de contratos asociativos; que, contenidos en el nuevo Código Civil y Comercial, se caracterizan por la conformación de una comunidad parcial de intereses y fines, con notas específicas de colaboración, asistencia mutua y participación común.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con las sociedades (cualquier fuera el tipo o regulación aplicable), en los contratos de tipo asociativos sólo se está en presencia de una integración parcial de intereses; sin disolución de la individualidad de sus agentes ni conformación de una persona jurídica diferente a la de sus componentes.

Las siguientes son sólo algunas de las diferencias que advertimos entre la conformación de un ente societario y la celebración de un contrato asociativo:

(a) Mientras que en las sociedades las relaciones sinalagmáticas se verifican entre los socios entre sí y entre los socios y la sociedad, en los contratos asociativos dicha vinculación sólo existe entre los contratantes que participan en comunidad de similares intereses y objetivos.

(b) La sociedad se rige por la aplicación de la denominada “*teoría del órgano*” mientras que en los contratos asociativos priman las reglas del mandato y de la representación.

(c) Junto con la celebración de los contratos asociativos suele darse lugar a la conformación de un “*fondo común operativo*” destinado al cumplimiento de los fines del negocio. Por el contrario, la constitución de una sociedad importa la conformación de un patrimonio especial de afectación, diferente del correspondiente a cada uno de los socios que lo componen.

(d) En las sociedades, la gestión del patrimonio y la actividad empresarial se mantienen inescindiblemente ligadas. En los contratos de tipo asociativos, por el contrario, es común que coexistan entre sus componentes, la gestión negocial asociada y la actividad empresarial individual.

(e) Mientras que en las sociedades las pérdidas y los beneficios son soportadas o compartidos en común, en los contratos de tipo asociativos es común que se acuerden disposiciones destinadas a dejar establecido una distribución diferencial de las pérdidas, de los beneficios y/o de ambos.



Bajo esta “*nueva*” categoría de contratos asociativos, el Código Civil y Comercial de la Nación regula los “*negocios en participación*” (artículos 1.448 a 1.452), las “*agrupaciones de colaboración*” (artículos 1.453 a 1.462), las “*uniones transitorias*” (artículos 1.463 a 1.469) y los “*consorcios de cooperación*” (artículos 1.470 a 1.478).

Es importante remarcar que ni los “*negocios en participación*” ni las “*agrupaciones de colaboración*” ni las “*uniones transitorias*” ni los “*consorcios de cooperación*” constituyen entes societarios o dan lugar a la conformación de una persona jurídica individual y que, por tal motivo, no pueden ser considerados sujetos autónomos de derecho (conf. artículo 1.442).

A mayor abundamiento, diremos que los negocios asociativos tampoco fueron objeto de expreso reconocimiento como personas jurídicas privadas por parte del artículo 148 del Código Civil y Comercial; norma que se limita a mencionar a:

- (a) las sociedades,
- (b) las asociaciones civiles,
- (c) las simples asociaciones,
- (d) las fundaciones,
- (e) las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas,
- (f) las mutuales,
- (g) las cooperativas,
- (h) el consorcio de propiedad horizontal, y
- (i) toda otra contemplada en disposiciones del Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

Pero además, la legislación del nuevo Código ha querido diferenciar las figuras asociativas no sólo de las sociedades sino también de

las simples asociaciones. La consecuencia jurídica más importante de esta diferenciación, radica en que toda imputación de responsabilidad deberá ser efectuada a cada contratante en forma individual y en función de su porcentaje de participación en el negocio asociativo.

Trasladado ello al ámbito de la imposición fiscal, entendemos que los contratos asociativos (o mejor dicho, la comunidad de intereses que se crea como corolario de su celebración) no puede ser considerada –en el actual régimen normativo– como sujeto pasivo del impuesto a las ganancias. Ello así, toda vez que no encuadra en ninguna de las categorías de sujetos de ese impuesto (véase § 7.1.1.- *Sujetos del impuesto*).

Por el contrario, creemos que el tratamiento que corresponde asignar a las rentas obtenidas a través de la participación en esta clase novedosa de contratos asociativos es similar al previsto por los artículos 49, inciso b) y 50 de la Ley 20.628.

En ese sentido, entendemos que los resultados del negocio asociativo (ganancias y/o quebrantos) deberán ser apropiados por cada integrante de la comunidad de acuerdo con el porcentaje de participación que corresponda y adicionados a las restantes rentas del ejercicio pertinente. Una vez conformada la base, el contribuyente-integrante del negocio asociativo deberá aplicar la alícuota única (para el caso de tratarse de una sociedad de capital) o progresiva correspondiente (para el caso de tratarse de una persona humana) e ingresar el impuesto resultante.

Insistimos entonces que, sin una reforma integral del impuesto que así lo prevea, los contratos asociativos no podrían ser considerados sujetos autónomos del impuesto a las ganancias y que, las rentas por ellos obtenidas, deberían ser distribuidas y tributar en cabeza de cada uno de los integrantes que lo conforman.

§ 7.1.7.- La sociedad conyugal

Al incorporar los regímenes de comunidad y separación de bienes y al ampliar los contratos de sociedad que válidamente podrán suscribir y celebrar los esposos entre sí, el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación introdujo importantes modificaciones en lo referente al régimen patrimonial del matrimonio.

Bajo la vigencia del Código de Vélez se consideraba que la coexistencia de dos regímenes económicos entre los esposos (el primero representando por la constitución de una sociedad comercial donde los contrayentes respondieran en forma limitada por las obligaciones contraídas y el segundo, el de la sociedad conyugal) resultaba absolutamente incompatible y conspiraba contra los principios generales del ordenamiento civil.

En sus orígenes, el anteproyecto de reforma y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación consideraba alguna de las restricciones impuestas a los esposos por parte del Código de Vélez en lo referente la constitución de “*sociedades comerciales*”. En efecto, el proyecto buscaba limitar la potestad de los esposos para constituir entes societarios, al reservarles únicamente atributos para integrar sociedades anónimas y/o de responsabilidad limitada.

Debe recordarse que esta restricción obedecía a la necesidad de evitar que los esposos pudieran alterar el régimen patrimonial dispuesto para la sociedad conyugal, a partir de una interpretación estricta de lo dispuesto por los artículos 1.218<sup>6</sup> y 1.219<sup>7</sup> que, en lo que aquí interesa, vedaban toda

---

<sup>6</sup> Artículo 1.218, Código Civil y Comercial de la Nación — “*Toda convención entre los esposos sobre cualquier otro objeto relativo a su matrimonio, como toda renuncia del uno que resulte a favor del otro, o del derecho a los gananciales de la sociedad conyugal, es de ningún valor*”.

<sup>7</sup> Artículo 1.219, Código Civil y Comercial de la Nación — “*Ningún contrato de matrimonio podrá hacerse, so pena de nulidad, después de la celebración del matrimonio; ni el que se hubiere hecho antes, podrá ser revocado, alterado o modificado*”.

convención entre cónyuges que pudiera superponerse al régimen patrimonial aplicable a la sociedad conyugal.

Sin perjuicio de ello y como secuela de la flexibilización que la caracteriza, la Ley 26.994 terminó por eliminar toda restricción original para permitir a los contrayentes integrar entre sí sociedades de cualquier tipo, incluidas las regladas en la Sección IV de la Ley 19.550.

Así, el nuevo artículo 27 de la Ley General de Sociedades dispone que “[l]os cónyuges pueden integrar entre sí sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV”.

La cuestión –entendemos– merecerá un tratamiento específico dentro de la ley del impuesto a las ganancias, en tanto que su actual artículo 32 dispone que “[a] los efectos del presente gravamen sólo será admisible la sociedad entre cónyuges cuando el capital de la misma esté integrado por aporte de bienes cuya titularidad les corresponda de conformidad con las disposiciones de los artículos 29 y 30”.

Ahora bien, creemos que la extensión de la libertad de los esposos para conformar sociedades de cualquier tipo no es la única –ni tampoco la más importante– reforma introducida en relación al régimen patrimonial del matrimonio.

Con la salvedad prevista en el artículo 1.277 (donde se requería el consentimiento de ambos contrayentes para enajenar ciertos bienes gananciales), el Código Civil de Vélez –reformado por imperio de la Ley 17.711– ya establecía una gestión separada de bienes. En efecto, bajo el anterior régimen normativo, cada esposo conservaba la libre administración y disposición de sus bienes propios, y de los gananciales por él adquiridos.

A fin de resolver cualquier controversia que pudiera suscitarse respecto del carácter de los bienes de la sociedad conyugal, el régimen patrimonial del matrimonio se estructuró sobre la base de una presunción fundamental. En líneas generales y conforme las pautas del Código de Vélez,

los bienes adquiridos por cada uno de los contrayentes con posterioridad a la celebración del matrimonio se presumían gananciales mientras no se acreditara –en forma fehaciente– que los mismos pertenecían privativamente a alguno de los contrayentes.

En el ámbito de la imposición, el único régimen existente (es decir, el de la comunidad de bienes) obligaba a establecer las pautas para determinar cuál de los contrayentes debía declarar las rentas provenientes de tales bienes gananciales y cuál debía computar dichos bienes a efectos de la determinación del impuesto sobre los bienes personales –conforme veremos más adelante–.

La solución la ofrecían los ordenamientos normativos correspondientes a cada uno de los impuestos mencionados.

Así, mientras que en lo referente al impuesto a las ganancias, la Ley 20.628 preveía que (salvo ciertas excepciones) las rentas provenientes de los bienes gananciales de la sociedad conyugal debían ser apropiadas por el marido; la ley del impuesto sobre los bienes personales, establecía que también era el marido quien debía declarar la existencia de dichos bienes al 31 de diciembre del año por el que se declaraba.

Ahora bien, las reformas introducidas a la legislación de fondo permiten a los esposos, a partir del 01 de agosto de 2015, celebrar convenciones matrimoniales –entre otros– con el fin de optar por un régimen de separación de bienes.

Esto, sin embargo, no implica que el nuevo Código haya derogado el régimen de comunidad bienes; el que, por el contrario, subsiste en la nueva legislación y será el que corresponda a los esposos ante la “*falta de opción hecha en la convención matrimonial*” (conf. artículo 463).

En efecto, el régimen de comunidad continúa siendo una unión de intereses entre los cónyuges a fin de participar en la buena o mala fortuna del matrimonio (medido, claro está, en términos netamente económicos).

Entre sus notas distintivas, se destaca la conformación de una masa común de bienes que se dividirá entre los cónyuges y/o sus derechohabientes hacia la disolución de la sociedad conyugal (cualquiera fuese el motivo).

El nuevo Código Civil y Comercial establece –con gran detalle– el tratamiento que corresponderá dispensar –por cada esposo– a los bienes propios, a los bienes gananciales, a los bienes adquiridos por ambos conjuntamente, a los bienes adquiridos por accesión y otras formas de acrecimientos, a las recompensas, a los bienes adquiridos por subrogación, a las compensaciones, etc. durante la vigencia del matrimonio.

Asimismo, el nuevo Código Civil y Comercial regula todos los aspectos atinentes a la administración y disposición de los citados bienes; requiriendo –como también lo hacía su predecesor– el asentimiento del otro cónyuge para enajenar o gravar:

(a) los bienes registrables de la comunidad;

(b) las acciones nominativas no endosables y las no cartulares (con excepción de las autorizadas para la oferta pública y sin perjuicio de la aplicación del artículo 1.824);

(c) las participaciones de los esposos en sociedades no exceptuadas en el apartado anterior, y

(d) los establecimientos comerciales, industriales o agropecuarios (conf. artículo 470).

Bajo el régimen de comunidad de bienes, continúan bajo la administración de cada contrayente los bienes propios y los bienes gananciales adquiridos por él mismo (conf. artículos 469 y 470). Además, se encuentran sujetos a una administración conjunta, todos aquellos bienes que hubieran sido adquiridos conjuntamente por ambos contrayentes (conf. artículo 471).

Salvo ciertas excepciones justificadas en el carácter de proyecto de vida en común que supone el vínculo matrimonial; por el contrario, el

novedoso régimen de separación de bienes no confiere a los esposos expectativas comunes sobre los bienes adquiridos o ganados por el otro cónyuge durante la vida del matrimonio.

Así, bajo este régimen especial de división y/o separación de bienes, cada esposo adquiere para sí, administra y dispone de lo adquirido; respondiendo personalmente por las deudas por él contraídas, con excepción de las vinculadas a la vivienda familiar y a las contraídas para el sostenimiento del hogar conyugal (conf. artículo 505).

Sólo cuando no fuera posible para cualquiera de los esposos acreditar la propiedad exclusiva de los bienes que integran la sociedad conyugal, el nuevo Código Civil y Comercial presume que tales bienes pertenecen en propiedad a ambos contrayentes, por partes iguales.

Es decir que excepcionalmente, podrían coexistir en una misma sociedad conyugal ambos regímenes patrimoniales: el de comunidad de bienes, para todos aquellos adquiridos durante la vigencia de la sociedad conyugal donde no fuera posible acreditar que pertenecen privativamente a uno de los contrayentes y el de separación, para los restantes bienes, de acuerdo con las pautas establecidas en las convenciones matrimoniales oportunamente celebradas.

En ese particular escenario, creemos que las reformas introducidas al régimen patrimonial del matrimonio justifican una modificación inmediata a las normas de imposición aplicables a la sociedad conyugal.

Precisamente, toda vez que las normas impositivas –creemos que influenciadas por una concepción paternalista– colocaron originariamente en cabeza del marido la determinación de aquellos tributos que inciden sobre las exteriorizaciones de riqueza correspondientes al acervo de la sociedad conyugal; tanto en lo referente a la renta como al patrimonio de la misma.

Y más aún, creemos que ello es así, porque dichas normas tampoco reconocen los efectos de la nueva realidad que supone la alternativa de los esposos para optar libremente por un régimen de comunidad y/o de separación de bienes durante la vigencia del vínculo matrimonial.

En primer lugar, diremos que a nivel de derecho comparado coexisten dos esquemas legales sobre la imposición de la renta o del patrimonio que pertenecen al núcleo familiar.

Bajo el primero de ellos, que llamaremos de “*unidad familiar*”, se considera a la familia como un único contribuyente, a la cual se le atribuye una única capacidad contributiva.

De acuerdo con los lineamientos de este esquema, existirá una sola declaración de la renta y del patrimonio –o, en su caso, hasta un máximo de dos– correspondientes a todos los integrantes del grupo familiar.

Creemos que este esquema se justificaría en aquellas economías donde se evidencia un funcionamiento financiero de la familia como unidad económica singular; caracterizada por un único flujo de ingresos que generalmente se observa en cabeza del padre de familia.

Por su parte, el segundo esquema que, por oposición al anterior denominaremos como de “*separación familiar*”, se caracteriza por considerar a cada integrante del grupo familiar (incluido a los hijos del matrimonio) como contribuyentes autónomos y separados. La consecuencia en la aplicación de este esquema radica en que cada integrante del grupo familiar, en base a pautas específicas, debería apropiarse de las rentas y/o del patrimonio que a él correspondan y determinar y pagar el impuesto o impuestos resultantes.

Estos sistemas de separación sólo se justifican en aquellas economías donde, por su creciente desarrollo, diversidad y extensión, evidencian una fragmentación financiera y económica del grupo familiar;



actuando cada integrante de manera autónoma, con recursos propios y cierta independencia.

Ambos sistemas presentan sus ventajas y desventajas; de manera que la elección de uno u otro responde a razones de política estatal, debidamente meritadas por el poder legislativo correspondiente. Una vez perfeccionada la elección pertinente, los sistemas fiscales deberían “*adecuarse*” a dicha realidad.

En ese entendimiento y como consecuencia de la decisión legislativa exteriorizada en el Código del Vélez, advertimos que tanto las normas de imposición a la renta como aquellas que inciden sobre el patrimonio de las personas humanas, optaron por un régimen de unidad familiar.

Ello así, al imponer en cabeza del marido, la apropiación de todas las rentas provenientes de los bienes gananciales de la sociedad conyugal y de todos los bienes del matrimonio existentes al 31 de diciembre de cada año calendario.

En ese sentido y como corolario de lo hasta aquí expuesto, creemos que la reforma introducida al régimen patrimonial del matrimonio impone –necesariamente– una modificación al sistema tributario vigente y al esquema de imposición elegido.

En efecto, allí donde los contrayentes optaren expresamente por un régimen de separación de bienes, las presunciones invocadas por las leyes impositivas para gravar en cabeza de alguno de los contrayentes a las rentas o al patrimonio de la sociedad conyugal, no serían de aplicación o, en su caso, conducirían al pago de impuestos sobre rentas o patrimonios inexistentes (esto último, en violación de las garantías constitucionales básicas).

La discusión se basa entonces en determinar si la fiscalidad debería adecuarse a la normativa civil o si, por el contrario, la propia

autonomía dogmática del derecho tributario permite abordar regímenes distintos a los previstos en la legislación de fondo.

En este punto, disentimos con RAJMILOVICH cuando sostiene que las pautas del régimen patrimonial emergentes del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no deberían –necesariamente– ser las pautas de atribución fiscal de los bienes o de las rentas de la sociedad conyugal para la liquidación de los impuestos correspondientes.

Por el contrario, entendemos que corolario de la unidad del ordenamiento jurídico, no luce acertado admitir regímenes diferenciales basados en hechos y/o circunstancias equivalentes.

En la práctica y en tanto nuestra concepción conduciría a equiparar la norma fiscal al ordenamiento civil y comercial; adoptando idénticas pautas para la determinación de los tributos aplicables a la sociedad conyugal, creemos que sería menester modificar los artículos 28, 29 y 30 de la Ley 20.628, en cuanto dispone –el primero de ellos– que “[l]as 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”.

En forma coincidente con lo que aquí proponemos y como consecuencia de la sanción de la Ley 26.618 (publicada en el Boletín Oficial el 15 de julio de 2010) que habilitó la celebración de matrimonios entre contrayentes del mismo sexo, a través de la Circular (AFIP) N° 8/2011 la Administración Federal de Ingresos Públicos se expidió acerca de la aplicación de los artículos 30<sup>8</sup> de la ley del impuesto a las ganancias y 18<sup>9</sup> de la ley del impuesto sobre los bienes personales.

---

<sup>8</sup> Artículo 30, Ley 20.628 — “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 anterior;

b) Que exista separación judicial de bienes y

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

En particular y aunque no en forma específica, la Circular (AFIP) N° 8/2011 intentó aclarar cuál sería el tratamiento impositivo a dispensar, tanto a las rentas como a los bienes pertenecientes a la sociedad conyugal conformada por contrayentes del mismo sexo.

En dicha oportunidad, el organismo fiscal nacional “*modificó*” las pautas establecidas en las normas antes citadas, de forma de permitir que la tributación se adecuara a las nuevas realidades reconocidas por la legislación civil (esto es, a la celebración del vínculo matrimonial entre cónyuges del mismo sexo).

Si bien la Circular (AFIP) N° 8/2011 fue emitida como consecuencia de la sanción de la Ley N° 26.618 (comúnmente conocida como “*Ley de Matrimonio Igualitario*”), creemos que soluciones allí proporcionadas podrían servir —a la luz del nuevo Código Civil y Comercial— para establecer las pautas que los cónyuges deberían adoptar en caso de sujetarse al nuevo régimen de separación de bienes.

Es de recordar que a través de la Circular (AFIP) N° 8/2011, el organismo fiscal sostuvo que correspondía atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de (a) las actividades personales de cada contrayente (profesión, oficio, empleo, comercio y/o industria), (b) los bienes propios, (c) los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria y (d) los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de cualquiera de los supuestos indicados en los puntos (b) y (c) precedentes, en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a dicha adquisición.

---

<sup>9</sup> Artículo 18, Ley 23.966 — “*En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto:*

*a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria;*  
*b) Que exista separación judicial de bienes y*  
*c) Que la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”.*

En consecuencia y aplicando las disposiciones de la citada Circular, podríamos llegar a conclusión de que en caso de optarse por el régimen de separaciones de bienes, cada contrayente debería apropiarse de las rentas provenientes de (a) sus actividades personales (esto es, de su profesión, oficio, empleo, comercio y/o industria), (b) sus bienes propios, (c) los bienes gananciales a él atribuibles en virtud de convenciones matrimoniales o pactos de convivencia oportunamente celebrados, (d) los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria y (e) los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de cualquiera de sus bienes propios, de los bienes gananciales atribuidos en virtud de convenciones matrimoniales y de los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.

Si bien volveremos sobre este punto más adelante, adelantamos que la misma solución correspondería aplicar en relación a la determinación del impuesto sobre los bienes personales.

Sólo en aquellos casos de bienes adquiridos conjuntamente por ambos contrayentes o cuando fuera imposible producir prueba suficiente sobre la propiedad exclusiva de los mismos, entendemos que para determinar los tributos pertinentes sería necesario indagar quién o quiénes (y en qué proporción) contribuyeron a formar el origen de los fondos que financió la adquisición de tales bienes.

En ese novedoso escenario, creemos que las diferentes posibilidades que admite el nuevo régimen podrían servir de base para una eventual planificación fiscal familiar, donde los esposos –a través de convenciones matrimoniales– distribuyan discrecionalmente bienes y/o rentas a fin de dividir el patrimonio común con el único propósito de erosionar la base de imposición o sustraerse de tasas efectivas más gravosas.

En ese entendimiento y sin perjuicio de que creemos que tales convenios no serían oponibles al Fisco, advertimos que será la

Administración fiscal quien deberá re-orientar sus recursos humanos y material para fiscalizar activamente estas nuevas realidades.

En línea con lo hasta aquí expuesto y aún cuando la Circular (AFIP) N° 8/2011 pudiera ser invocada con el objeto “*adecuar*” la norma de imposición a las nuevas pautas del Código Civil y Comercial, entendemos que ello no podría consolidarse como una norma general, toda vez que –con la misma– no se respetan los lineamientos mínimos que exige el Estado de derecho, la Constitución Nacional y los principios constitucionales de la tributación.

§ 7.1.8.- *Las uniones convivenciales*

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación reconoce y regula un plexo mínimo de derechos en favor de las parejas que, no obstante presentar un proyecto de vida en común, por los motivos que fueran, han optado por no unirse en formal matrimonio.

Así, bajo el Título III del Libro II, el nuevo Código Civil y Comercial legisla acerca de las “*uniones convivenciales*”; a las que caracteriza como aquellas uniones basadas en relaciones afectivas singulares, públicas, notorias, estables y permanentes, de dos personas del mismo o de diferente sexo, que conviven y comparten un proyecto de vida común (conf. artículo 509).

Son notas distintivas de esta categoría novedosa de relación, a saber: (a) la existencia de una vinculación afectiva, caracterizada por la presencia del amor entre ambos convivientes; (b) la singularidad; (c) la publicidad y/o notoriedad, (d) la estabilidad; (e) la permanencia y (f) la independencia del género de sus integrantes.

De esta forma, entendemos que quedarían al margen de esta específica regulación todas aquellas relaciones asistenciales que no se correspondan con un proyecto de vida en pareja y de relaciones afectivas,

basadas en el amor con las notas distintivas de estabilidad, permanencia y notoriedad.

Para generar los derechos y deberes que se regulan en el Título III, se impone a las uniones convivenciales el cumplimiento de una serie de requisitos. Esto así, ya que a diferencia de lo que ocurre con el matrimonio, este tipo de uniones requiere de la demostración de los elementos que objetivamente permiten considerar la existencia de una relación de afecto, capaz de generar determinadas consecuencias jurídicas.

El artículo 510<sup>10</sup> del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación enumera de manera precisa cuáles son los requisitos que el vínculo de pareja deberá observar a efectos de ser considerada una unión convivencial.

A su vez, el artículo 511 dispone la inscripción y consecuente registración tanto de la unión convivencial como de su posterior extinción y de los acuerdos y/o pactos que se hubieran celebrado entre los convivientes con el objeto de regir las relaciones económicas de tal vinculación.

En ese entendimiento, se establece que las uniones convivenciales deberán inscribirse en el Registro público pertinente y se regirán por los pactos de convivencia que otorguen los convivientes con la finalidad de establecer –entre otros– las pautas correspondientes a (a) la forma de distribuir las cargas del hogar durante la vida en común; (b) la atribución del hogar convivencial y (c) la división de los bienes obtenidos por el esfuerzo compartido en caso de ruptura de la convivencia.

---

<sup>10</sup> Artículo 510, Código Civil y Comercial de la Nación — “Requisitos. El reconocimiento de los efectos jurídicos previstos por este Título a las uniones convivenciales requiere que:

- a) los dos integrantes sean mayores de edad;
- b) no estén unidos por vínculos de parentesco en línea recta en todos los grados, ni colateral hasta el segundo grado;
- c) no estén unidos por vínculos de parentesco por afinidad en línea recta;
- d) no tengan impedimento de ligamen ni esté registrada otra convivencia de manera simultánea;
- e) mantengan la convivencia durante un período no inferior a dos años?”.

Estos pactos, que –de aquí en adelante– llamaremos de “*convivencia*” podrán ser modificados o rescindidos por cualquiera de los convivientes y –creemos– podrían llegar a tener importantes implicancias prácticas frente a la tributación de sus integrantes. Volveremos sobre este punto más adelante.

Si bien tanto la inscripción de la unión convivencial como de los pactos de convivencia resulta obligatoria, el proyecto de reforma y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación sólo asignó a dicha carga una función meramente probatoria.

En efecto, el artículo 511 aclara que la existencia de la unión convivencial deberá inscribirse en el Registro público correspondiente “*sólo a los fines probatorios*” y, a su vez, el artículo 512 autoriza a acreditar la existencia de dicha vinculación por cualquier medio de prueba (sin perjuicio de que la inscripción en el Registro será prueba suficiente de su existencia).

Centrando nuestro análisis en los llamados pactos de convivencia, insistimos en que los mismos regirán las relaciones económicas entre los integrantes de la unión durante toda la extensión temporal de la misma (sea que se encuentren o no inscriptos en el Registro público pertinente) (conf. artículo 518).

Conforme surge del artículo 513 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, la autonomía de la voluntad ocupa un rol central en la determinación de las relaciones patrimoniales de los integrantes de la unión convivencial. Ello así, por cuanto que el nuevo Código atribuye el carácter de ley para las partes a las estipulaciones contenidas en los pactos de convivencia otorgados a tales efectos.

Ahora bien, creemos que tales acuerdos privados no resultarían oponibles al Fisco cuando al regular el ejercicio de los derechos patrimoniales o económicos de los convivientes, las pautas convenidas resulten contradictorias a las disposiciones inherentes a las normas tributarias.

Al no constituir un vínculo jurídico equiparable al matrimonio, creemos que las disposiciones pertinentes de las leyes de los impuestos a las ganancias y a los bienes personales no serán aplicables a las uniones convivenciales, así como tampoco lo serán, las conclusiones alcanzadas en los apartados precedentes.

Por el contrario y en tanto las uniones convivenciales no fueran alcanzadas como contribuyentes autónomos de ambos impuestos, cada uno de sus integrantes debería tributar sobre las rentas y patrimonio que le corresponda; no pudiendo invocar ante el Fisco –ni tampoco hacerse valer ante él– ninguno de los efectos correspondientes a los acuerdos de convivencia que hubieran otorgado.

En otros términos, creemos que tales acuerdos convivenciales, en cuanto modifiquen la titularidad de bienes y/o la asignación de las rentas de la comunidad, no serían oponibles al Fisco y sólo podrían hacerse valer entre los contratantes.

§ 7.1.9.- Rentas correspondientes a los hijos menores de edad

El artículo 31 de la Ley 20.628 establece que a los fines de la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio, “[l]as ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por la persona que tenga el usufructo de las mismas” y éstas “se adicionarán a las propias del usufructuario”.

Así las cosas, el tratamiento previsto por la ley del impuesto a las ganancias para las rentas atribuibles a quienes no habían alcanzado aún la mayoría de edad, resultaba coherente con las pautas existentes en el Código Civil de Vélez; por cuanto que:

(a) El artículo 287, sustituido por la Ley 26.618 (publicada en el Boletín Oficial del 22 de julio de 2010) establecía que “[l]os padres tienen el usufructo de los bienes de sus hijos matrimoniales o extramatrimoniales voluntariamente reconocidos, que estén bajo su autoridad, con excepción de los siguientes:



1. *Los adquiridos mediante su trabajo, empleo, profesión o industria, aunque vivan en casa de sus padres.*

2. *Los heredados por motivo de la indignidad o desheredación de sus padres.*

3. *Los adquiridos por herencia, legado o donación, cuando el donante o testador hubiera dispuesto que el usufructo corresponde al hijo”.*

(b) A su vez, el artículo 288 reforzaba la excepción prevista en el artículo anterior al indicar que “[e]l usufructo de dichos bienes exceptuados, corresponde a los hijos”.

(c) Y por último, el artículo 290 establecía que “[e]s implícita la cláusula de no tener los padres el usufructo de los bienes donados o dejados a los hijos menores, cuando esos bienes fuesen donados o dejados con indicación del empleo que deba hacerse de los respectivos frutos o rentas”.

En ese marco normativo y con fecha 18 de febrero de 1994, el Fisco Nacional emitió el Dictamen (DAL) N° 20/1994 con el objeto de aclarar aspectos de la aplicación práctica del citado artículo 31 de la Ley 20.628. En tal sentido, la Dirección de Asesoría Legal dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó en qué supuestos y bajo qué condiciones, los menores debían (o no) inscribirse en el impuesto a las ganancias y tributar dicho gravamen en relación a las rentas generadas por los bienes de su titularidad.

En dicha oportunidad y a la luz de las disposiciones contenidas en la ley del impuesto a las ganancias (conf. artículo 31), en su reglamentación [conf. artículo 2, inciso c)<sup>11</sup>] y en la Ley 11.683 [conf. artículo

---

<sup>11</sup> Artículo 2, Ley 11.683 — “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 éstos deban declarar las ganancias como propias, y los tutores y curadores en representación de sus pupilos”.*

16, inciso b)<sup>12</sup>], la autoridad de aplicación pertinente concluyó que podía “realizarse la siguiente distinción:

(a) Para menores que posean bienes cuyo usufructo corresponde a sus padres: los padres debían adicionar en su declaración jurada –como propias– todas las ganancias de sus hijos menores de edad. En consecuencia, no resultaba menester que el menor se inscribiera ante la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva ni que obtuviera una Clave Única de Identificación Tributaria.

(b) Para menores bajo el régimen tutela: en tanto que el tutor únicamente tenía la administración de bienes de su pupilo (conf. artículo 411 del Código Civil) pero no el usufructo de los mismos; en tales casos, el tutor debía presentar la declaración jurada del incapaz y pagar los impuestos que éste último adeudaba. Así las cosas, el incapaz –a través de su representante– debía gestionar la inscripción correspondiente y la obtención de la clave de identificación pertinente.

(c) Para menores que trabajan: las rentas obtenidas fruto del trabajo del menor debían ser declaradas por éste último. Del mismo modo, el menor era contribuyente por rentas derivadas de los bienes recibidos por herencia en los casos en que existiera inhabilidad de los padres para ser herederos o mediando la condición expresa que el usufructo no lo tengan ellos. En tales casos, el Fisco interpretaba que era el menor (y no sus padres) el usufructuario de tales bienes y quien –a través de su representante– se encontraba habilitado para solicitar la inscripción correspondiente y la obtención de la clave de identificación pertinente.

En lo que aquí interesa, el nuevo régimen del Código Civil y Comercial de la Nación modificó también las relaciones de familia en lo

---

<sup>12</sup> Artículo 6, Ley 11.683 — “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, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ...

b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces”.

atinente a los derechos y deberes de los progenitores respecto de las personas y bienes de sus hijos, durante la extensión de la minoría de edad.

Los vemos seguidamente:

El nuevo Código reemplaza la terminología obsoleta de “*patria potestad*” por una nueva que refleja más fielmente y hace hincapié en la finalidad de la institución, cual es el de “*responsabilidad paterna*”.

Esto último, con el objetivo de adecuar la norma civil local a las disposiciones constitucionales y a las pautas del derecho internacional privado vigente; como ser: el reconocimiento de los niños como sujetos de derecho, el principio del interés superior del niño y la autonomía progresiva de los niños y adolescentes, entre otros.

La reforma, sin embargo, no se limitó únicamente a modificar al Código de Vélez en aspectos estrictamente terminológicos o formales.

Por el contrario, la institución de la “*patria potestad*” deja de ser concebida como un poder de los padres sobre sus hijos menores de edad (es decir como una “*potestad*” propiamente dicha) y pasa a ser visualizada como una figura de colaboración, orientación, acompañamiento y contención; instaurada en beneficio exclusivo del menor de edad durante toda la etapa de formación y crecimiento más importante (esto es, durante la niñez, la adolescencia y la temprana adultez).

De esta forma, el nuevo Código recepta el cambio de paradigma que impuso –entre otros– la Convención sobre los Derechos del Niño, de jerarquía constitucional [conf. artículo 75, inciso 22) de la Constitución de la Nación Argentina].

El nuevo régimen de responsabilidad paterna se encuentra definido por los artículos 638 y ss. del Código Civil y Comercial de la Nación.

En lo que aquí resulta de interés, el nuevo Código define a la responsabilidad paterna como aquel “*conjunto de deberes y derechos que*

*corresponden a los progenitores sobre la persona y bienes del hijo, para su protección, desarrollo y formación integral mientras sea menor de edad<sup>13</sup> y no se haya emancipado”.*

A su vez, el artículo 697 del nuevo Código Civil y Comercial consagra la supresión del usufructo de los padres respecto de los bienes de sus hijos menores de edad, consagrado en los artículos 287 y ss. del Código Civil derogado.

En efecto, el artículo 697 citado dispone que “[l]as rentas de los bienes del hijo corresponden a éste. Los progenitores están obligados a preservarlas cuidando de que no se confundan con sus propios bienes. Sólo 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”.

En ese entendimiento, coincidimos con LORENZETTI en que el nuevo régimen de responsabilidad paternal se consolida como un sistema de representación o mandato, con relación a aquellos actos de administración ordinaria, y de asistencia y control o autorización judicial, para los restantes actos, de conformidad con lo previsto por el novedoso articulado.

En el Código de Vélez, en rigor, el usufructo parental se justificaba en una suerte de compensación automática de ciertas cargas de familia propias del régimen de patria potestad. Al sustituirse el mismo por un régimen de responsabilidad paternal, el nuevo sistema establece un conjunto de reglas (representadas en deberes y prohibiciones) respecto a la administración, separación y conservación de los bienes que integran el patrimonio de los hijos menores de edad.

Como regla general se establece la indisponibilidad –por parte de los progenitores–, a partir del 01 de agosto de 2015, de las rentas devengadas por los bienes de menor. Como corolario de ello, resulta

---

<sup>13</sup> De igual manera a lo que ocurría durante la vigencia del Código de Vélez, continúan siendo menores de edad las personas “que no ha cumplido dieciocho años” (conf. artículo 25).

menester que los padres dispongan de todas las medidas que fueran necesarias para evitar que los bienes del menor se confundan con el de sus progenitores (conf. artículo 697).

Además, se impone a los progenitores la obligación de rendir cuentas de su gestión al menor una vez que les fuera requerido, tanto por el mismo menor como por cualquier tercero (y siempre que éste último acredite ser titular de un interés legítimo sobre los bienes que integran el patrimonio del menor).

Establecida la regla general, el nuevo Código prevé no obstante, la posibilidad de que se otorguen autorizaciones excepcionales a los progenitores del menor a fin de que éstos últimas puedan disponer de las rentas generadas por los bienes de titularidad del menor. Ello, siempre que tales actos de disposición –en forma concurrente– cumplan con las siguientes condiciones, a saber:

(a) que existan razones debidamente fundadas que justifiquen la realización del acto de disposición y

(b) que la celebración del acto sea realizada y redunde principalmente en beneficio del hijo menor de edad.

Ahora bien, este cambio de paradigma (nos referimos a la sustitución del usufructo por la simple administración de los bienes del menor) no sólo se pone en evidencia en los artículos *supra* mencionados, sino que, por el contrario, surge también de los artículos del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación que a continuación se transcriben:

(a) *Artículo 646*: “[e]numeración. Son deberes de los progenitores: ... f) representarlo y administrar el patrimonio del hijo”.

(b) *Artículo 687*: “[d]esignación voluntaria de administrador. Los progenitores pueden acordar que uno de ellos administre los bienes del hijo; en ese caso, el progenitor administrador necesita el consentimiento expreso del otro para todos los actos que requieran también autorización judicial”.

(c) Artículo 690: “[c]ontratos 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 suficiente”.

(d) Artículo 691: “[c]ontratos de locación. La locación de bienes del hijo realizada por los progenitores lleva implícita la condición de extinguirse cuando la responsabilidad parental concluya”.

(e) Artículo 692: “[a]ctos 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”.

(f) Artículo 693: “[o]bligación 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 parte interesada”.

(g) Artículo 694: “[p]érdida 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”.

(h) Artículo 695: “[a]dministración y privación de responsabilidad parental. Los progenitores pierden la administración de los bienes del hijo cuando son privados de la responsabilidad parental”.

(i) Artículo 696: “[r]emoción de la administración. Removido uno de los progenitores de la administración de los bienes, ésta corresponde al otro. Si ambos son removidos, el juez debe nombrar un tutor especial”.

Sin perjuicio de ello, creemos que la muestra más contundente del cambio de paradigma que enunciamos se evidencia en los artículos 697 y 698 del Código Civil y Comercial de la Nación.

El primero de ello (que ya hemos transcripto *supra* y al cual también ya nos hemos referido al inicio del presente epígrafe) versa sobre la

titularidad de las rentas del menor sujeto al régimen de responsabilidad paternal e impone a sus progenitores –entre otras– la obligación de “*preservarlas cuidando de que no se confundan con sus propios bienes*”.

Por su parte, el artículo 698 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación dispone que “[l]os 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”.*

Así las cosas, el nuevo régimen única y excepcionalmente autoriza a los progenitores a disponer las rentas provenientes de los bienes de sus hijos menores de edad sin el respectivo permiso judicial previo, a efectos de dar cuenta de una serie de gastos que hacen a la protección y bienestar del menor.

De esta forma, advertimos que la facultad de administración de los bienes de los hijos menores de edad que corresponde a los progenitores en ejercicio de la responsabilidad parental resulta sustancialmente diferente al régimen de usufructo consagrado por el Código de Vélez. Basta para ello con transcribir el artículo 2.129 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación que, al referirse al derecho real de usufructo, dispone que el “[u]sfructo es el derecho real de usar, gozar y disponer jurídicamente de un bien ajeno, sin alterar su sustancia”.

Traslado ello al ámbito de la imposición, más precisamente en lo que respecta al impuesto a las ganancias, creemos que la eliminación del régimen de patria potestad y las consecuentes reformas introducidas a la

legislación civil por imperio de la Ley 26.994 trae consigo importantes modificaciones en torno a la aplicación del impuesto a las ganancias.

En tal sentido, coincidimos con LORENZETTI en que *“la modificación de la regla de base implica la necesidad de determinar reglas sobre el alcance de la responsabilidad paterna [no sólo] en cuanto se refiere a sus aspectos patrimoniales”* sino también en cuanto se refiere a la sujeción de tales rentas al poder de imposición del Estado, en cualquiera de sus diferentes estamentos.

Una vez más, creemos que las reformas introducidas a la legislación civil implican un cambio sustancial en el régimen de imposición consagrado a tenor de lo dispuesto por los artículos 31 y ss. de la Ley 20.628. En efecto, la nueva normativa de responsabilidad paterna incorporada en el Libro II del nuevo Código y referida a las *“relaciones de familia”*, así como la supresión del anterior régimen de patria potestad, obligan a la Administración fiscal a adecuarse a las nuevas realidades. Ello, so pena de someter a imposición rentas inexistentes y/o sustraer de imposición riquezas susceptibles de ser captadas.

Si bien la Ley 20.628 no registra aún modificación alguna, creemos que el cambio se produce como consecuencia de las alteraciones introducidas en las relaciones y en el derecho de familia por parte del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. En este punto entendemos que pese a cualquier esfuerzo por justificar la autonomía dogmática del derecho tributario, la norma tributaria se sirve de las relaciones y/o del derecho de familia a fin de delimitar su campo de actuación.

Advertimos que como consecuencia de la supresión del usufructo de los padres con respecto a los bienes de sus hijos menores de edad, aquellas pautas indicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva a través del Dictamen (DAL) N° 20/1994 dejarían –al menos parcialmente– de ser aplicables.

En efecto, creemos que a partir del 01 de agosto de 2015 y en caso de existir rentas de titularidad del menor sujeto al régimen de



responsabilidad paternal, será éste quien –a través de su progenitor con facultades suficientes de representación– deba formalizar la inscripción correspondiente ante el organismo fiscal, obtener la clave única de identificación tributaria y determinar e ingresar el impuesto a las ganancias que, sobre las rentas que produzcan sus bienes, corresponda.

Los padres, por su parte, ya no deberán adicionar a sus rentas, aquellas que fueran generadas por los bienes que pertenecieran a sus hijos menores de edad. Esto así, toda vez que a partir del 01 de agosto de 2015, los progenitores ya no tendrán el usufructo de los bienes de sus hijos y sólo corresponderá a ellos su sola administración.

Ahora bien, entendemos que el tratamiento frente al gravamen permanecería inalterado con respecto a las rentas obtenidas, entre otros:

(a) por los menores sujetos al régimen de tutela (conf. artículos 104 y ss. del Código Civil y Comercial de la Nación);

(b) por los menores que trabajan;

(c) por los bienes adquiridos por los menores mediante su trabajo, empleo, profesión o industria y

(d) por los bienes recibidos por herencia en los casos en que existiera inhabilidad de los padres para ser herederos, o mediara la condición expresa de que el usufructo (sobre tales bienes) no lo tuvieran ellos.

A éstos efectos, el artículo 6 de la Ley 11.683 establece que “[e]stán 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, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen 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 Ley 20.628 – contemplando la situación que presentaba el artículo 287 del Código Civil de

Vélez– establece que “[e]stán 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 éstos deban declarar las ganancias como propias, y los tutores y curadores en representación de sus pupilos”.

De esta forma, se advierte que mediante la aplicación integrada de las normas fiscales vigentes, el sistema tributario podría “adaptarse” a las nuevas pautas del derecho de familia; aunque ello, sin desconocer la necesidad de que la Administración deba prestar debida atención a las nuevas relaciones jurídico-tributarias, a fin de evitar que se vea perjudicada su intención recaudatoria.

#### § 7.2.- Impuesto sobre los bienes personales

A través del Título VI de la Ley 23.966 se estableció, con carácter de emergencia y por tiempo determinado, un impuesto que se aplicaría sobre todo el territorio de la Nación y que recaería sobre los bienes existentes de las personas humanas al 31 de diciembre del año calendario, situados en el país y en el exterior.

Por sus características y su forma de composición, a este impuesto se lo conoce regularmente como “impuesto sobre los bienes personales” y a él nos referiremos a continuación.

#### § 7.2.1.- Sujetos pasivos del impuesto

Conforme surge del artículo 17 de la Ley 23.966 son sujetos pasivos de este impuesto:

(a) las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior, y

(b) las personas humanas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Además, la norma aclara que las sucesiones indivisas (radicadas en el país y/o en el exterior) serán también contribuyentes de este impuesto por aquellos bienes que posean al 31 de diciembre de cada año y siempre que dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o protocolización del testamento.

Respecto de los bienes pertenecientes a la sociedad conyugal, la Ley 23.966 prevé que es el marido quien, además de computar los bienes propios, deberá tributar sobre la totalidad de los bienes gananciales (siempre que no se verificaren las hipótesis de excepción contenidas en el artículo 18 de dicha Ley).

Destacamos que pese que a las modificaciones introducidas al régimen de familia en general y al régimen patrimonial del matrimonio en particular por parte del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, la ley del impuesto sobre los bienes personales no ha sufrido variación alguna.

Así las cosas y sin perjuicio de que bajo las premisas del nuevo ordenamiento civil y comercial los esposos podrán optar por someter la sociedad conyugal a un régimen específico de separación de bienes, bajo el régimen impositivo de la Ley 23.966 será el marido quien, no obstante el régimen escogido, deberá computar la totalidad de los bienes gananciales del matrimonio para la determinación del impuesto sobre los bienes personales que corresponda tributar durante el ejercicio.

Como vimos en relación al impuesto a las ganancias, cabe recordar que por medio de la Circular (AFIP) N° 8/2011 y como consecuencia de la sanción de la Ley 26.618 (publicada en el Boletín Oficial el 15 de julio de 2010), la Administración Federal de Ingresos Públicos aclaró que en relación al impuesto de la referencia, será cada esposo (y ya no el marido) quien deberá declarar sus bienes propios, los bienes gananciales

adquiridos con el fruto de su trabajo, comercio y/o profesión y los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de aquellos bienes obtenidos con el producido de su trabajo, oficio y/o profesión u otros bienes propios.

De esta forma y reiterando los serios reparos en orden a la legalidad y legitimidad de la medida, creemos que por medio de una circular administrativa podría adecuarse la norma fiscal a los nuevos paradigmas de la legislación civil.

En efecto, si bien la Circular (AFIP) N° 8/2011 tuvo su origen en la modificación al régimen matrimonial del Código Civil de Vélez (que permitió la celebración del vínculo entre esposos del mismo sexo), las pautas allí consignadas también servirían para acondicionar la norma de imposición a las modificaciones del nuevo Código Civil y Comercial. En ese sentido, creemos que mediante la aplicación de las pautas contenidas en la citada Circular, cada contrayente debería declarar aquellos bienes “*propios*” (calificados como tales conforme a las pautas específicas del organismo fiscal).

Por último, insistimos en que, en caso de optarse por un régimen de separación de bienes (o tratándose de una unión convivencial), la distribución del patrimonio que en consecuencia se efectúe no podría ser oponible al Fisco y cada contribuyente debería declarar sus bienes “*propios*”; ingresando el impuesto resultante a las arcas del Estado.

Por lo demás y para el caso que el Fisco admitiera la validez y eficacia de las citadas convenciones, creemos que se impone al mismo la necesidad de indagar sobre si dicha distribución responde a criterios racionales y se adecúa a la realidad económica, o si, por el contrario, tiene por fin exclusivo erosionar la base de imposición o beneficiarse de alícuotas efectivas menores a la que, en rigor, correspondería.

§ 7.2.2.- Responsabilidad sustituta

La Ley 25.585 (publicada en el Boletín Oficial el 15 de mayo de 2002) introdujo importantes modificaciones en el impuesto sobre los bienes personales, con aplicación a partir del ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2002, inclusive.

En efecto, a través del artículo sin número agregado a continuación del artículo 25 de la Ley 23.966, se dejó establecido que las sociedades regidas por la Ley 19.550 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona jurídica, domiciliada en el exterior, deberán liquidar e ingresar el impuesto correspondiente a los titulares de las acciones o participaciones correspondientes a dichas sociedades.

A su vez y por medio del decreto reglamentario de la Ley 23.966, se amplió la nómina de sujetos alcanzados, al incorporarse a los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras, a las sociedades de hecho y a las sociedades irregulares. Respecto de éstas últimas y atento a haber desaparecido del régimen general de sociedades, advertimos la necesidad de una inminente reforma a fin de evitar la subsistencia de normas inoperantes en el ordenamiento jurídico vigente.

A efectos de justificar el régimen de sustitución, la norma en cuestión presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 y sus modificaciones, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona jurídica, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas humanas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

En virtud de dicha presunción y en tanto sujetos comprendidos en la Ley 19.550 y sus modificaciones, no caben dudas en que las sociedades

anónimas unipersonales cuyo único socio sea una persona humana y/o una sucesión indivisa domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona jurídica, domiciliada en el exterior, deberán actuar como responsables sustitutos por el impuesto que corresponda oblar al único integrante de dicho ente social.

Al igual de lo que ocurría con relación al impuesto a las ganancias, creemos que la nueva codificación podría conducir a situaciones injustas. Nos referimos a aquellos supuestos donde pese existir condiciones objetivas de equidad, el tratamiento impositivo que corresponderá aplicar resultará diametralmente diferente.

Tal es el caso de una explotación unipersonal. En tanto que no se trataría de ninguno de los sujetos comprendidos en la Ley 19.550 y sus modificaciones, no regiría a su respecto el régimen de sustitución instaurado por imperio de la Ley 25.585. Por el contrario, el valor calculado de la participación de su titular en el negocio debería ser incluido en la base imponible del sujeto pasivo y su valuación diferiría según si la explotación unipersonal lleva o no registraciones contables. Además, el impuesto resultante se determinaría en función de la alícuota proporcional que corresponda al contribuyente conforme a la escala aplicable.

Por el contrario, tratándose de una sociedad anónima unipersonal cuya titularidad corresponda a una persona humana y/o sucesión indivisa domiciliada en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona jurídica, domiciliada en el exterior, el impuesto resultante sería equivalente al cincuenta por ciento (0,50%) del valor patrimonial proporcional que surja del último balance contable cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida. En este caso, el impuesto resultante sería ingresado por la sociedad como responsable sustituta y en forma de pago único y definitivo.

Según se observa, situaciones análogas (sociedades unipersonales y explotaciones o empresas unipersonales) recibirían un

tratamiento impositivo diferencial que adolecería, *a priori*, de un justificativo racional que permita satisfacer las garantías constitucionales de legalidad, razonabilidad, equidad e igualdad.

Creemos que se impone entonces, una modificación necesaria al régimen impositivo, a la luz de las nuevas disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación; con el fin de hacer más equitativo el régimen y evitar la consolidación de situaciones objetivamente injustas.

§ 7.3.- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Al igual que lo que ocurrió con el impuesto sobre los bienes personales, el impuesto a la ganancia mínima presunta fue incorporado como un impuesto de emergencia y por tiempo determinado, a través del Título V de la Ley 25.063 publicada en el Boletín Oficial el 30 de diciembre 1998.

Si bien originariamente su vigencia estaba prevista para diez ejercicios económicos anuales (con vencimiento el 31 de diciembre de 2008), por disposición del artículo 1 de la Ley 26.426 (publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2008) se resolvió prorrogar su vigencia hasta el 30 de diciembre de 2019; adquiriendo, en rigor, elementos típicos de la perdurabilidad en el tiempo en desmedro de las inconfundibles notas de un impuesto transitorio.

En lo que aquí interesa, el impuesto en cuestión fue introducido en el sistema impositivo nacional con el objeto de captar las exteriorizaciones de riqueza provenientes de:

(a) los inmuebles rurales que pertenecieran a personas humanas y/o a sucesiones indivisas domiciliadas en el país y/o en el exterior;

(b) los activos empresariales ubicados en el país y/o en el exterior, pertenecientes a las sociedades de capital domiciliadas o radicadas en el país y

(c) los activos empresariales pertenecientes a los denominados “*establecimientos estables*” que pertenecieran a personas humanas o jurídicas, patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales y/o a sucesiones indivisas radicadas y/o domiciliadas en el exterior.

El impuesto que así correspondiera pagar sería complementario del impuesto a las ganancias, toda vez que cualquiera de los sujetos alcanzados por dicha gabela, sólo deberían ingresar el impuesto presuntivo en caso que el 1% del total del activo empresarial existente al 31 de diciembre (valuado conforme a las pautas de la Ley 25.063) fuera superior a la determinación del impuesto a la renta.

A tenor de lo dispuesto por los artículos 2 y ss. del Título V, la Ley 25.063 establece quienes serán sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Entre ellos, se menciona a las sociedades constituidas en el país, a las empresas u explotaciones unipersonales, a los fideicomisos constituidos en el país y a las personas humanas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, con relación a dichos inmuebles; entre otros.

Según se observa, la Ley 25.063 comprende entre los sujetos pasivos del tributo, a las personas humanas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, únicamente en relación con dichos inmuebles (por lo que se excluye de la obligación fiscal respecto a otros bienes que estos sujetos posean). Tal exteriorización de riqueza estará, en su caso, sujeta al ámbito de imposición del impuesto sobre los bienes personales.

Ahora bien, advertimos que durante la vigencia del Código de Vélez, aquellos sujetos (es decir, las personas humanas titulares de bienes inmuebles) no se encontraban habilitadas para organizarse bajo ninguna forma societaria unipersonal. Ello así, por cuanto que en su redacción original, la Ley 19.550 exigía la concurrencia de “*dos o más personas en forma organizada*” para la constitución de un ente societario.



Ahora bien, la reforma introducida y, en particular, la aparición de las sociedades anónimas unipersonales, podrían conducir a la existencia de un mismo sujeto alcanzado por dos tributos, basados –ambos– en una misma exteriorización de capacidad contributiva.

En particular nos referimos los impuestos sobre los bienes personales – participación societaria y a la ganancia mínima presunta que debería tributar una sociedad anónima unipersonal cuyo único activo social fuera un inmueble rural inexplorado, arrendado y/o cedido en alquiler.

Con anterioridad a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial y tal y como lo había interpretado el Fisco nacional a través de a través de la Nota Externa N° 5/2006 (publicada en el Boletín Oficial del 22 de noviembre de 2006)<sup>14</sup>, de existir, tales sujetos (o sucesiones indivisas) únicamente debían tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta, toda vez que, los inmuebles rurales alcanzados por el tributo de la Ley 25.063 se encontraban exentos del impuesto sobre los bienes personales. Ello, con la intención de la evitar que se configurase la hipótesis de doble imposición que aquí se menciona.

---

<sup>14</sup> A través de la Nota Externa N° 5/2006 (publicada en el Boletín Oficial del 22 de noviembre de 2006), la Administración Federal de Ingresos Públicos aclaró el tratamiento impositivo que correspondía dispensar a inmuebles rurales que pertenecieran en propiedad a personas humanas y/o sucesiones indivisas, frente a los impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta. En tal sentido se indicó que:

1. Tratándose de inmuebles rurales afectados al patrimonio de una empresa unipersonal; los titulares de tales bienes deberán tributar:

1.1. El impuesto a la ganancia mínima presunta, según el artículo 2º, inciso c) del Título V de la Ley N° 25.063 y sus modificaciones.

1.2. El impuesto sobre los bienes personales, por la participación patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19, inciso k) de la Ley N° 23.966 —Título VI— y sus modificaciones.

2. Tratándose de inmuebles rurales inexplorados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas; tales bienes se encuentran:

2.1. Alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, en virtud de lo establecido en el artículo 2º, inciso e) de la ley del gravamen.

2.2. Exentos en el impuesto sobre los bienes personales, conforme a lo dispuesto en el artículo 21, inciso f) de la ley del tributo.

Ahora bien, si en lugar de tratarse una persona humana, el titular del inmueble rural inexplorado, arrendado y/o cedido en alquiler fuese una sociedad anónima unipersonal cuyo único socio fuese una persona humana y/o una sucesión indivisa, la situación sería diferente y podría incluso verificarse la doble imposición denunciada. Veamos.

La sociedad unipersonal (titular del inmueble rural) debería tributar el impuesto sobre los bienes personales que en relación a la participación en el activo social (compuesto únicamente por el inmueble rural inexplorado) correspondería a su titular (persona humana y/o sucesión indivisa). Además, dicha sociedad debería también tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta a razón del 1% del valor de dicho activo (siempre que el importe resultante no fuera enteramente cubierto por el impuesto a las ganancias del ejercicio).

En ese sentido, entendemos que la hipótesis de doble imposición denunciada justifica una inmediata revisión de los ordenamientos involucrados a fin de adecuarlos a nuevas realidades posibilitadas por la reforma introducida a los Código de fondo y evitar el desgaste jurisdiccional innecesario que se produciría controvertir esta situación ante los tribunales competentes.

§ 8.- **BIBLIOGRAFÍA**

• **BUERES**, ALBERTO J. (Director), “*Código Civil y Comercial de la Nacional analizado, comparado y concordado*”, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 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 Impuesto a las Ganancias*”, DTE N° 36, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2015.

• **DIEZ**, GUSTAVO E., “*Impuesto a las ganancias*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.

• **FERNÁNDEZ**, LUIS OMAR, “*Imposición sobre la renta personal y societaria*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002;

• **FERNÁNDEZ**, LUIS OMAR, “*Impuesto a las ganancias*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.

• **FERNÁNDEZ**, LUIS OMAR, “*Impuesto a la ganancia mínima presunta*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2007.

• **FERNÁNDEZ**, LUIS OMAR, “*Los nuevos derechos reales y el Impuesto a las ganancias*”, Consultor Tributario, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2015;

• **FLORES**, JORGE MIGUEL, “*Prescripción tributaria en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Una vuelta al federalismo*”, Editorial Semanario Jurídico N° 2008, Cuadernillo 21, Tomo 111, Córdoba, 2015.

• **FREYTES**, ROBERTO OSCAR, “*Nuevamente sobre la responsabilidad fiscal de directores de sociedades anónimas*”, Tomo XXIII, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2014.

- **GIULIANI FONROUGE**, CARLOS M. y **NAVARRINE**, SUSANA C., “*Impuesto a las ganancias*”, Editorial Depalma, 3ª edición, Buenos Aires, 1996.
- **GIULIANI FONROUGE**, CARLOS M., “*Derecho Financiero*”, Editorial Depalma, 4ª edición, Buenos Aires, 1987.
- **GEBHARDT**, JORGE, “*Impuesto sobre los Bienes Personales*”, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2009.
- **GEBHARDT**, JORGE y **MALVITANO**, RUBÉN H., “*El nuevo Código. Cambios en derechos de Familia. Aproximación a algunas consecuencias tributarias*”. DTE N° 35, Errepar, Buenos Aires, 2014.
- **HERRERA**, MARISA, **CARAMELO**, GUSTAVO y **PICASSO**, SEBASTIÁN (Directores), “*Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*”, Editorial Infojus, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2015.
- **JARACH**, DINO, “*Curso superior de Derecho Tributario*”, Buenos Aires, 1957.
- **JARACH**, DINO, “*El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*”, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.
- **LORENZETTI**, RICARDO LUIS (Director), “*Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*”, Editorial Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2015.
- **LORENZETTI**, RICARDO LUIS (Director), “*Suplemento Especial – Código Civil y Comercial de la Nación*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2015.
- **LORENZO**, ARMANDO, **EDELSTEIN**, ANDRÉS y **CALCAGNO**, GABRIEL, “*Impuesto a las Ganancias. Aspectos relativos a la determinación de la renta, en doctrina tributaria*”, DTE N° 216, Errepar, Buenos Aires, 1998.

- **NEUMAN, ARIEL A.**, “*Código Civil y Comercial de la Nación. Novedades en materia Comercial, Empresarial y Tributaria*”, Erreius online, Buenos Aires, 2014.
- **RAIMONDI, CARLOS A. y ATCHABAHIAN, ADOLFO**, “*El impuesto a las ganancias*”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.
- **RAJMILOVICH, DARÍO**, “*El Código Civil y Comercial, ley 26994. Implicancias del régimen patrimonial del matrimonio y las uniones convivenciales en la imposición personal sobre las personas físicas*”, Editorial Thomson Reuters, Suplemento Especial Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26994. Implicancias para el profesional en Ciencias Económicas, Buenos Aires, 2014.
- **REIG, ENRIQUE JORGE**, “*Impuesto a las Ganancias*”, Editorial Macchi, 10ª edición, Buenos Aires, 2001.
- **REVILLA, PABLO**, “*La cláusula de los códigos y la autonomía del Derecho Tributario Provincial*”, Editorial La Ley, Práctica Profesional N° 158, Buenos Aires, 2012.
- **SPISSO, RODOLFO R.**, “*Prescripción liberatoria de tributos provinciales en el Código Civil y Comercial*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2014.
- **VERA, VALERIA**, “*¿Surgen nuevos paradigmas sobre prescripción tributaria en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación?*”, Consultor Tributario, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2015.
- **VIÑAS, JULIO**, “*Prescripción de los tributos locales y el Código Civil y Comercial*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2015.