



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**TRABAJO FINAL**

**EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS A LA LUZ DEL NUEVO CÓDIGO  
CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN:**

**Distorsiones y propuestas.**

**AUTOR:** Cra. Flores Verónica Soledad

**TUTOR:** Cr. Javier Martínez

Córdoba, Noviembre de 2017



El impuesto a las ganancias a la luz del nuevo código civil y comercial de la nación: distorsiones y propuestas. by Flores, Verónica Soledad is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

---

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....</b>	<b>6</b>
<b>I. SUJETOS DEL IMPUESTO.....</b>	<b>6</b>
I.A. INTRODUCCIÓN.....	6
I.B. PROPUESTA DE CAMBIO.....	7
I.C. PERSONAS JURÍDICAS.....	7
I.C.1. INTRODUCCIÓN.....	7
I.C.2. SOCIEDADES DE CAPITAL.....	8
I.C.2.a. SOCIEDADES ANÓNIMAS UNIPERSONALES.....	9
I.C.2.a.i. ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS.....	9
I.C.2.a.ii. PROPUESTA DE CAMBIO.....	10
I.C.2.b. SOCIEDADES POR ACCIONES SIMPLIFICADAS.....	11
I.C.2.b.i. ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS.....	11
I.C.2.b.ii. PROPUESTA DE CAMBIO.....	13
I.C.3. SOCIEDADES DE PERSONAS.....	14
I.C.3.a. SOCIEDADES DE HECHO.....	14
I.C.3.b. SOCIEDADES CIVILES.....	15
I.C.3.c. SOCIEDADES DE PROFESIONALES.....	17
I.C.3.d. PROPUESTA DE CAMBIO.....	19
I.D. PERSONAS HUMANAS.....	19
I.D.1. NIÑOS.....	19
I.D.1.a. INTRODUCCIÓN.....	19

---

I.D.1.b. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS.....	21
I.D.1.c. PROPUESTA DE CAMBIO.....	22
1.D.2. SOCIEDAD CONYUGAL.....	23
1.D.2.a. INTRODUCCIÓN.....	23
1.D.2.b. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS.....	25
1.D.2.c. PROPUESTA DE CAMBIO.....	27
<b>II. DEDUCCIONES PERSONALES.....</b>	<b>31</b>
II.A. INTRODUCCIÓN.....	31
II.B. DEDUCCIONES POR CARGAS DE FAMILIA.....	32
II.B.1. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS.....	32
II.B.2. PROPUESTA DE CAMBIO.....	34
<b>III. DERECHOS REALES.....</b>	<b>38</b>
III.A. INTRODUCCIÓN.....	38
III.B. DERECHO REAL DE SUPERFICIE.....	39
III.B.1. INTRODUCCIÓN.....	39
III.B.2. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS.....	40
III.B.2.a. PERSONA HUMANA NO HABITUALISTA.....	40
III.B.2.b. PERSONA HUMANA HABITUALISTA.....	42
III.B.2.c. PERSONA JURÍDICA.....	42
III.B.3. PROPUESTA DE CAMBIO.....	43
III.C. LA PROPIEDAD HORIZONTAL.....	44
<b>CONCLUSIÓN-PROPUESTAS.....</b>	<b>45</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>53</b>

---

## INTRODUCCIÓN

La Ley N° 26.994<sup>1</sup> reemplaza, a partir del 01/08/2015, al “Código Civil”<sup>2</sup> y al “Código de Comercio”<sup>3</sup> por el nuevo “Código Civil y Comercial de la Nación”.

En pocas palabras, podría decirse que este nuevo código plasma la constitucionalización del derecho privado, que se vio modificado por los cambios sociales, culturales y económicos que fueron impactando sobre las relaciones humanas.

Además, establece una conexión entre los principales principios que rigen el derecho público y el derecho privado.

Y al ser un código del siglo XXI, que se inserta en un sistema caracterizado por el dictado de leyes especiales, jurisprudencia y pluralidad de fuentes, la función de éste es iluminar cada uno de los microsistemas jurídicos para mantenerlos dentro del sistema<sup>4</sup>.

Por lo tanto, y sin perjuicio de que las reformas introducidas conciernen esencialmente al ámbito del derecho privado, su significativa injerencia en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, obliga a revisar estas últimas, aún pese a la reconocida autonomía del derecho tributario<sup>5</sup>.

Si bien el derecho tributario es una rama jurídica del derecho público con principios, conceptos e institutos propios, esta autonomía no significa que sus normas puedan estar aisladas del sistema jurídico del cual forman parte y más aún si consideramos que, tal como se mencionó en párrafos anteriores, el Código Civil y Comercial de la Nación es quien establece los principios que van estructurando el resto de los ordenamientos.

---

<sup>1</sup> B.O. 08/10/2014.

<sup>2</sup> Ley N° 340.

<sup>3</sup> Ley N° 15 y N° 2.637.

<sup>4</sup> Lorenzetti, Ricardo Luis. Palabras preliminares. Código Civil y Comercial de la Nación.

<sup>5</sup> Martín, Julián A.. “Nuevo Código Civil y Comercial. Impactos Fiscales”. Doctrina Tributaria Errepar. 04/2016.

Es decir que, si bien el derecho financiero y dentro de éste el derecho tributario, es autónomo, esto no contradice, en absoluto, la idea del derecho como un todo orgánico e integral. Tampoco implica la creación de compartimientos estancos, pues ninguna rama de las ciencias jurídicas puede bastarse a sí misma, ya que entre todas hay un vínculo material, una relación de parentesco. En síntesis, se trata de una rama del derecho, que dispone de principios generales propios y actúa coordinadamente con las demás ramas del derecho, como integrante de un todo orgánico.

Es por ello que, en este trabajo, nos abocaremos al estudio de aquellas modificaciones necesarias para que el Impuesto a las Ganancias –uno de los principales tributos de nuestro país, no solo en términos recaudatorios, sino por el hecho de ser el impuesto personal típico por excelencia- logre armonizarse con el Código Civil y Comercial de la Nación.

No podemos dejar de resaltar que la Ley N° 27.346<sup>6</sup> –posterior al dictado del nuevo código-, introdujo cambios en el Impuesto a las Ganancias, pero sin modificar la esencia del mismo, ni receptar los cambios introducidos por la Ley N° 26.994.

---

<sup>6</sup> B.O. 27/12/2016.

---

## IMPUESTO A LAS GANANCIAS

### I. SUJETOS DEL IMPUESTO

#### I.A. INTRODUCCIÓN

La renta, definida por el artículo 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias<sup>7</sup>, debe atribuirse a un sujeto pasivo obligado a pagar el gravamen. Y, según el artículo 1 de la referida ley, son contribuyentes del impuesto, las personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia.

Debido a que la ley no brinda ninguna definición al respecto, para entender el concepto de personas físicas recurriamos –antes del 01/08/2015- al artículo 51 del Código Civil, es decir a la legislación de fondo, que disponía que *“todos los entes que presenten signos característicos de humanidad, sin distinción de cualidades o accidente, son personas de existencia visible”*.

Sin embargo, el nuevo código, no solo que derogó el artículo antes mencionado sin incluir una nueva definición al respecto, sino que sustituyó el término “personas de existencia visible” por el de “personas humanas”.

Podríamos decir que se trata de una mera modificación terminológica, ya que su sola designación como “humana” nos remite al concepto esgrimido por Dalmasio Vélez Sarsfield, más si tenemos en cuenta que las definiciones referidas al comienzo de la existencia de la persona, capacidad –entre otras- no sufrieron cambios de relevancia a partir de la vigencia del nuevo código.

Respecto de las personas de existencia ideal o jurídicas, a diferencia de la antigua legislación de fondo, el nuevo código define a las mismas en su artículo 141 estableciendo

---

<sup>7</sup> Ley N° 20.628.

que “*son personas jurídicas todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiera aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto y los fines de su creación*”.

Es decir, en el caso de este segundo tipo de sujetos, la nueva legislación introduce un concepto y una pequeña modificación terminológica.

## **I.B. PROPUESTA DE CAMBIO**

Si bien, y tal como comentábamos anteriormente, el nuevo código solo efectuó cambios terminológicos, es decir sustituyendo las expresiones “personas de existencia visible” por “personas humanas” y “personas de existencia ideal” por “personas jurídicas”, sería importante que la Ley del Impuesto a las Ganancias recepte estos cambios, ya que al no incluir definiciones respecto de los sujetos del mismo, necesariamente tenemos que recurrir a la legislación de fondo.

## **I.C. PERSONAS JURÍDICAS**

### **I.C.1. INTRODUCCIÓN**

Tal como se afirmó anteriormente, las personas jurídicas son uno de los sujetos del Impuesto a las Ganancias y se encuentran definidas en el artículo 69 –sociedades de capital- y en el artículo 49, inciso b) –sociedades de personas- de la ley del respectivo impuesto.

Sin embargo, la Ley de Sociedades Comerciales<sup>8</sup> –denominada Ley General de Sociedades a partir del 01/08/2015- sufrió modificaciones en cuanto a su contenido con la entrada en vigencia de la Ley N° 26.994.

---

<sup>8</sup> Ley N° 19.550.



Del nuevo concepto surge que para que haya una sociedad es necesario que exista<sup>9</sup>:

1. Una o más personas: es decir, se introduce la unipersonalidad societaria, aclarando en el último párrafo del mismo artículo que solamente se podrán constituir como sociedades anónimas.

2. Organización conforme uno de los tipos societarios establecidos en la ley en cuestión: sociedad colectiva, de capital e industria, en comandita simple y por acciones, anónima –que incluye a las unipersonales según lo comentado en el apartado 1 anterior-.

3. Realización de aportes para la producción o intercambio de bienes o servicios.

A partir de los dos requisitos anteriores –2 y 3- y de la eliminación de los artículos 1648 y siguientes del Código Civil que no exigían para que exista sociedad ni la forma organizada, ni la aplicación de aportes para la producción de bienes y servicios, se hace necesario repensar qué pasa con las sociedades civiles y profesionales.

4. Participación en los resultados.

Además, y entre otros cambios, la nueva ley de sociedades modifica el régimen de las sociedades informales –incorporando la Sección IV, del Capítulo 1-, es decir las que anteriormente se regían por las reglas de las sociedades de hecho.

## **I.C.2. SOCIEDADES DE CAPITAL**

Este tipo de personas jurídicas, que son aquellas que revisten la calidad tanto de sujetos pasivos del tributo como de la obligación tributaria y que tributan a la alícuota del 35%, se encuentran *taxativamente* enumeradas en el artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

---

<sup>9</sup> Artículo 1, Ley N° 19.550.

---

Sin embargo, y tal como se comentara anteriormente, la Ley N° 26.994 incorporó a las sociedades unipersonales, denominadas S.A.U..

## **I.C.2.a. SOCIEDADES ANÓNIMAS UNIPERSONALES**

### **I.C.2.a.i. ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS**

Si bien, ya existían en la Ley de Sociedades Comerciales algunos casos de unipersonalidad –como la posibilidad para aquellas sociedades cuyo número de socios se reducía a uno de mantener la personalidad jurídica por tres meses<sup>10</sup> o el caso de sociedades extranjeras que se regían por las leyes de su lugar de constitución y que podían realizar actos aislados en el país<sup>11</sup>-, como así también en otras leyes –posibilidad de que las sociedades del estado fueran unipersonales<sup>12</sup>-, no había ningún tipo societario como el incorporado por la Ley N° 26.994.

Según el nuevo artículo 1 de la Ley N° 19.550, las sociedades unipersonales podrán constituirse únicamente como sociedades anónimas<sup>13</sup> –es decir no podrá existir la unipersonalidad en otros tipos societarios- y no podrá ser el único socio una sociedad unipersonal –es decir, el socio podrá ser cualquier otro tipo societario o una persona humana-.

---

<sup>10</sup> El artículo 94, inciso 8 de la Ley de Sociedades Comerciales establecía como causal de disolución la unipersonalidad derivada, es decir cuando el número de socios se reducía a uno; estas sociedades mantenían la personalidad jurídica por tres meses y luego se disolvían. Con los cambios incorporados por la Ley N° 26.994, la reducción del número de socios a uno, causa la transformación de las sociedades en comandita –simples o por acciones- y de capital e industria en S.A.U., si no se decidiera otra solución en el plazo de tres meses.

<sup>11</sup> Artículo 118, Ley N° 19.550.

<sup>12</sup> Artículo 2, Ley N° 20.705.

<sup>13</sup> Especie de sociedades comerciales caracterizadas por tener el capital social constituido por acciones y por la limitación de la responsabilidad de los socios a la integración de las acciones.

---

Además, se establecieron algunos requisitos particulares para este tipo societario como el hecho de que deban constituirse por instrumento público y acto único<sup>14</sup>, que la integración del capital debe ser al momento de la constitución<sup>15</sup>, que estén sujetas a fiscalización estatal permanente,<sup>16</sup> lo que implica tener sindicatura plural<sup>17</sup> y directorio plural<sup>18</sup> de forma obligatoria.

En otras palabras, con la sanción del Código Civil y Comercial aparece una nueva especie societaria que, si bien cuenta con características similares a las sociedades anónimas, se trata de una un tipo diferente, con características particulares, tal como se mencionara.

#### **I.C.2.a.ii. PROPUESTA DE CAMBIO**

En primer lugar corresponde analizar si las S.A.U. se equiparan a las sociedades unipersonales –sujetos pasivos del tributo, pero no de la obligación tributaria y cuyas ganancias tributan según la escala del artículo 90 del Impuesto a las Ganancias<sup>19</sup>- o se asemejan a las sociedades anónimas –sujetos pasivos del tributo y de la obligación tributaria y a cuyas ganancias se aplica la alícuota del 35% (treinta y cinco por ciento)-.

Debido a todas las consideraciones vertidas anteriormente, lógicamente entendemos que las sociedades anónimas unipersonales comparten la naturaleza de las sociedades de capital, es decir se asemejan a las sociedades anónimas<sup>20</sup>.

---

<sup>14</sup> Artículo 165, Ley N° 19.550.

<sup>15</sup> Artículo 187, Ley N° 19.550.

<sup>16</sup> Artículo 299, inciso 7, Ley N° 19.550.

<sup>17</sup> Artículo 284, Ley N° 19.550.

<sup>18</sup> Artículo 255, segundo párrafo, Ley N° 19.550.

<sup>19</sup> Ver apartado I.A.3.

<sup>20</sup> Esta postura no solo es compartida por la mayoría de la doctrina, sino que el órgano de contralor de las sociedades anónimas en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –la Inspección General de Justicia-

---

Por ende y dado el carácter taxativo del artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es necesario modificar la ley para incluir, dentro del inciso a) del citado artículo, a las sociedades anónimas unipersonales, para que de ese modo queden obligadas a liquidar y pagar el impuesto a la alícuota del 35% (treinta y cinco por ciento) por todas sus ganancias.

Este cambio es menester ya que, de considerar a las S.A.U. incluidas en este artículo sin modificación legal, implicaría un clara violación al principio constitucional de legalidad<sup>21</sup> y de considerar que no tributa el impuesto por no estar incluidas en el artículo 69 –recordemos que el mismo es taxativo- implicaría una clara violación a los principios constitucionales de capacidad contributiva, generalidad e igualdad<sup>22</sup>.

## **I.C.2.b. SOCIEDADES POR ACCIONES SIMPLIFICADAS**

### **I.C.2.b.i. ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS**

Si bien se trata de un tipo societario instaurado por la “Ley de Apoyo al Capital Emprendedor”<sup>23</sup> –y no por el Código Civil y Comercial de la Nación-, creemos que es de importancia realizar un breve análisis de cuál sería el tratamiento tributario a la luz de la actual normativa impositiva.

---

estableció en la RG (IGJ) 7/2015 que resultan de aplicación a las S.A.U. la normativa que alcanza a las sociedades anónimas sujetas a fiscalización estatal permanente.

<sup>21</sup> El principio de legalidad implica que todo tributo debe ser creado por ley –artículo 17 de la Constitución Nacional-, es decir, nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda –artículo 19 de la Constitución Nacional- y es a la Cámara de Diputados a quien le corresponde la iniciativa de las leyes sobre contribuciones –artículo 52 de la Constitución Nacional-.

<sup>22</sup> En el caso de la Constitución de la República Argentina, estos principios pueden inferirse de los artículos 4, 14, 16, 17, 28 y 33 y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual jerarquía. La capacidad contributiva es la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Además, la igualdad debe ser la base del impuesto y las cargas públicas; refiriéndose a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas.

<sup>23</sup> Ley N° 27.349.

---

La sociedad por acciones simplificada –en adelante, S.A.S.–, es un nuevo tipo societario no incluido en la Ley General de Sociedades –recordemos que esta norma había sido inclusive modificada por el Código Civil y Comercial de la Nación–, aunque si se aplica supletoriamente<sup>24</sup>.

El objetivo principal de su creación fue propiciar la actividad emprendedora y de generación de capital en el país, así como su expansión internacional.

Este nuevo tipo societario permite acortar procedimientos y reducir costos a través de su constitución por medios digitales dentro del plazo de 24 (veinticuatro) horas, destacando entre sus principales características: la constitución por una o más personas por instrumento público o privado o por medios digitales, contar con un capital mínimo equivalente a dos veces el salario mínimo, vital y móvil, dividido en acciones, la opción de mantener por el plazo de 24 (veinticuatro) meses los aportes irrevocables, la celebración de reuniones del órgano de administración y del órgano de gobierno a distancia, registros societarios y contables digitales, apertura de cuenta corriente y obtención de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) en plazos cortos.

Como expresa Vítolo, *“estamos frente a un nuevo tipo social, de carácter híbrido, que combina elementos de las sociedades por cuotas sociales y de las sociedades por acciones conformando un tipo más de las denominadas ‘sociedades de capital’, caracterizadas por el hecho de que, bajo dichos tipos, el o los socios que forman parte de la sociedad responden –en principio– en forma limitada solo por la integración del capital suscripto”*<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Artículo 33, Ley N° 27.349.

<sup>25</sup> Vítolo, Daniel R.. “La sociedad anónima simplificada (SAS). ¿Un desafío a la imaginación o una próxima realidad?”. Doctrina societaria Errepar. 10/2016.

Por ende, no se trata, entonces, de un subtipo de sociedad anónima o de sociedad en comandita por acciones, aún cuando el capital de estas nuevas sociedades se represente en acciones.

### **I.C.2.b.ii. PROPUESTA DE CAMBIO**

Tal como analizamos con las S.A.U., en primer lugar corresponde analizar si las S.A.S. son sujetos pasivos del tributo, pero no de la obligación tributaria y por ende sus ganancias tributan según la escala del artículo 90 del Impuesto a las Ganancias<sup>26</sup> o si, por el contrario, son sujetos pasivos del tributo y de la obligación tributaria y sus ganancias tributan a la alícuota del 35% (treinta y cinco por ciento).

Por lo enunciado anteriormente, estas nuevas sociedades adquieren rasgos tanto de las sociedades anónimas como de las sociedades de responsabilidad limitada y, por ende, podríamos afirmar que comparten la naturaleza de las sociedades de capital.

Pero, dado el carácter taxativo del artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es necesario modificar la ley para incluir, dentro del inciso a) del citado artículo, a las sociedades por acciones simplificadas, para que de ese modo queden obligadas a liquidar y pagar el impuesto a la alícuota del 35% (treinta y cinco por ciento) por todas sus ganancias.

Sin dicha modificación, las S.A.S. tributan según el artículo 49, inciso b), de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

---

<sup>26</sup> Ver apartado I.A.3.

### **I.C.3. SOCIEDADES DE PERSONAS**

El inciso b) del artículo 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias incluye a todas aquellas personas jurídicas que son sujetos pasivos del tributo, pero no de la obligación tributaria y que, por ende, tributan según la escala establecida en el artículo 90 de la ley fiscal.

Si bien se trata de un artículo genérico –a diferencia del artículo 69 de la ley- es importante resaltar que entre las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.994, se encuentra la eliminación de la distinción entre sociedades atípicas, irregulares y de hecho que se encontraba en la Ley de Sociedades Comerciales y que resultaban ser un tipo más dentro de las sociedades de personas, así como la derogación de las sociedades civiles que se encontraban reguladas por el antiguo Código Civil. Y no hay que pasar por alto en qué situación quedan las sociedades de profesionales, a raíz de los cambios antes mencionados.

#### **I.A.3.a. SOCIEDADES DE HECHO**

Tal como se anticipara, la Ley N° 26.994 derogó el artículo 21 de la Ley N° 19.550 que incluía a las sociedades de hecho y a las no constituidas regularmente.

No obstante, creó un nuevo régimen, al que se podría denominar de la “Sección IV”<sup>27</sup>, y que incluye tanto a las sociedades no constituidas según los tipos establecidos en la ley, como a las que no respetan los requisitos esenciales y aquellas que incumplan con las formalidades legales<sup>28</sup>.

Entonces, el problema es determinar en qué situación quedan las sociedades de hecho preexistentes a la vigencia del código.

---

<sup>27</sup> Sección IV, Capítulo I, Ley N° 19.550.

<sup>28</sup> Artículo 21, Ley N° 19.550.

---

Al respecto, creemos que no deben disolverse, ni reestructurarse y por ende, encuadrarían de manera residual como sociedades simples o sociedades de la Sección IV y continuarían incluidas en el artículo 49, inciso b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es decir repartiendo los resultados a sus socios.

En conclusión, si bien la Sección IV trae modificaciones –oponibilidad del contrato social<sup>29</sup>, posibilidad de ser titulares de bienes registrables<sup>30</sup>, responsabilidad mancomunada de los socios<sup>31</sup>, entre otros- consideramos que las mismas no son de absoluta relevancia como para pensar en alguna readecuación de carácter obligatorio para este tipo de sujetos; por ende, las sociedades de hecho pasan a estar incluidas en Sección IV de la Ley N° 19.550.

### **I.C.3.b. SOCIEDADES CIVILES**

Por otro lado y tal como se anticipó, las sociedades civiles ya no tienen más cabida con la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Esto se debe a la derogación del Código Civil que permitía la existencia de una sociedad sin la necesidad de adoptar uno de los tipos previstos en la ley y sin que existiera una organización destinada a la producción de bienes y servicios<sup>32</sup> y también como consecuencia del nuevo concepto de sociedad que si requiere de todos estos elementos<sup>33</sup>.

Nuevamente el problema es determinar qué sucede con las sociedades civiles preexistentes al 01/08/2015.

---

<sup>29</sup> Artículo 22, Ley N° 19.550.

<sup>30</sup> Artículo 23, tercer párrafo, Ley N° 19.550.

<sup>31</sup> Artículo 24, Ley N° 19.550.

<sup>32</sup> Artículos 1648 y siguientes, Ley N° 340.

<sup>33</sup> Nuevo artículo 1, Ley N° 19.550. Ver apartado I.A.1. INTRODUCCIÓN.



---

Creemos que transformarse, adoptando uno de los tipos previstos en la ley no es una opción válida, ya que una sociedad civil nunca puede tener un objeto empresario como lo requiere el nuevo artículo 1 –es decir, si no existe sociedad en los términos de la Ley General de Sociedades, difícilmente se pueda adoptar un tipo de los previstos en dicha normativa-. Y, por ende, tampoco encuadran de manera residual en la Sección IV –a diferencia de lo que sucede con las sociedades de hecho-. En conclusión, consideramos que quedan subsumidas en alguna de las figuras de contratos asociativos<sup>34</sup>.

Según el nuevo código, estas figuras se aplican para aquellas asociaciones de personas –se suprimió el requisito de que las partes sean empresarios o sociedades-, que tengan por objeto la colaboración, la organización o participación, que tengan un fin en común, sin tener personalidad ni naturaleza societaria.

Si bien se enumeran ciertas especies de contratos asociativos –negocio en participación, agrupaciones en colaboración, uniones transitorias, consorcios de cooperación– las mismas son enunciativas y no taxativas.

En conclusión, con la entrada en vigencia de la Ley N° 26.994, las sociedades no se denominan más “comerciales”, pero al tener que ser todas “empresarias”, las sociedades civiles no tienen más posibilidad de existencia como tales.

Sin embargo, no hay que pasar por alto que la Inspección General de Justicia<sup>35</sup>, prevé la transformación o la subsanación –según corresponda- de una sociedad civil adoptando uno de los tipos de la Ley General de Sociedades. Esto implicaría que, a partir del 01/08/2015, las

---

<sup>34</sup> Artículos 1442 y siguientes, Ley N° 26.994.

<sup>35</sup> Artículo 185, RG (IGJ) N° 7/2015.

---

sociedades civiles quedarían comprendidas en la Sección IV de la Ley N° 19.550, postura que no compartimos por lo comentado en el tercer párrafo del presente apartado<sup>36</sup>.

Respecto del Impuesto a las Ganancias, en caso de que las sociedades civiles queden subsumidas en alguna de las figuras de contratos asociativos –tal como proponemos–, dejarían de estar incluidas en el artículo 49, inciso b) de la ley del respectivo impuesto. Es decir, cada socio tributaría el impuesto de acuerdo a sus ganancias.

En cambio, si se aplicara la solución propuesta por la Inspección General de Justicia, no habría cambios en la tributación –continuarían pagando el impuesto como lo hacían antes del 01/08/2015–.

### **I.C.3.c. SOCIEDADES DE PROFESIONALES**

Antes del 01/08/2015, si las sociedades de profesionales tenían objeto civil, quedaban encuadradas en los artículos 1662 y siguientes del Código Civil; en cambio, si tenían objeto comercial, se les aplicaba el artículo 22 de la Ley N° 19.550.

Impositivamente, dicha diferenciación era de relevancia, ya que si las sociedades de profesionales tenían objeto civil –siempre que no estuvieran organizadas como sociedades de capital–, sus rentas eran de cuarta categoría<sup>37</sup>, pero cuando el objeto era comercial, las ganancias encuadraban en la tercera categoría.

---

<sup>36</sup> Es decir, compartimos la postura del profesor Daniel Vitolo. “Comentarios a las modificaciones de la ley 26994 a la ley general de sociedades”. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires. 2015.

<sup>37</sup> CSJN. “Paracha, Jorge Daniel”. 02/09/2014.

---

Siguiendo el razonamiento vertido en los dos apartados anteriores, después del 01/08/2015, al haber sido derogado el Código Civil, las sociedades de profesionales con objeto civil, deberían quedar subsumidas en un contrato asociativo<sup>38</sup>.

Por lo tanto, al no tener fines de lucro, en caso de que se originen utilidades, no deberán distribuirse entre los socios, sino que se destinarán a cumplir el objeto civil. Es decir, la ganancia o pérdida de cada socio, dependerá de sus ingresos personales y serán de cuarta categoría –según el criterio de la CSJN antes comentado-.

En cambio, si las sociedades de profesionales preexistentes tenían objeto comercial, pasarían a estar encuadradas en la Sección IV de la Ley N° 19.550, al haber sido derogado el antiguo artículo 22<sup>39</sup>.

En este caso, la sociedad distribuirá los resultados a los socios y los mismos serán de tercera categoría.

Nuevamente, no podemos pasar por alta que con la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, la Inspección General de Justicia admite las sociedades integradas exclusivamente por profesionales en caso de que las leyes que reglamenten su ejercicio lo permitan; pero aún cuando dichas leyes no lo admitieran, podrán constituirse como “sociedades de medio”<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Ver I.A.3.B. SOCIEDADES CIVILES.

<sup>39</sup> Ver I.A.3.A. SOCIEDADES DE HECHO.

<sup>40</sup> Antes, el artículo 56 de la RG (IGJ) N° 7/2005, prohibía la constitución de sociedades para el ejercicio profesional, salvo las sociedades de medios.

### **I.C.3.d. PROPUESTA DE CAMBIO**

Tal como se anticipara, el artículo 49, inciso b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias es enunciativo, es decir establece que constituyen ganancias de la tercera categoría *“todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país (...)”*.

Por ende, la ley no requiere modificaciones, aunque si es necesario que se realicen delineaciones respecto de la situación de las sociedades de hecho, sociedades civiles y por ende sociedades de profesionales preexistentes a la entrada en vigencia al Código Civil y Comercial de la Nación, para poder liquidar el impuesto correctamente.

Según nuestra postura, las sociedades de hecho quedarían encuadradas en la Sección IV de la Ley N° 19.550, y por ende continuarían incluidas dentro del artículo 49, inciso b); igual suerte correrían las sociedades de profesionales con objeto comercial. En cambio las sociedades civiles y de profesionales con objeto civil quedarían subsumidas en un contrato asociativo y sería cada socio el encargado de liquidar el impuesto considerando sus ganancias personales.

## **I.D. PERSONAS HUMANAS**

### **I.D.1. NIÑOS**

#### **I.D.1.a. INTRODUCCIÓN**

Respecto a los menores de edad, también podemos observar el cambio de paradigma del que veníamos hablando en la introducción: estamos frente a un código que es garantía de los derechos constitucionales y de los tratados internacionales. Es así como, este nuevo cuerpo normativo, recepta los principios plasmados en la “Convención internacional sobre los derechos del niño”, de jerarquía constitucional, y en la “Ley de protección integral de niñas,

---

niños y adolescentes”<sup>41</sup>.

Terminológicamente hablando, a partir del 1 de agosto de 2015, debemos sustituir el término “menor” por el de “niño” y el término “patria potestad” por el de “responsabilidad parental”, por ser considerados términos peyorativos por el nuevo código. De este modo, nos alejamos de la estructura familiar jerárquica, para pasar a una estructura familiar horizontal. Cabe aclarar que el menor de edad continúa siendo aquella persona que no ha cumplido los dieciocho (18) años.

Pero el cambio principal, en lo que a materia tributaria atañe, es la eliminación del usufructo de los padres sobre los bienes de sus hijos. Tal como se establece, las rentas de los bienes de los hijos corresponden a éstos y los padres deben preservarlas, cuidando que no se confundan con sus propios bienes<sup>42</sup>. Es decir que, a partir de la vigencia del nuevo código, las rentas que ingresen, deberán ser guardadas y conservadas por los padres para los niños y solo se podrán disponer con autorización judicial o en ciertos casos excepcionales<sup>43</sup>.

En conclusión, la nueva regla general es que la administración de los bienes de los hijos es ejercida conjuntamente por ambos progenitores<sup>44</sup>, salvo ciertos casos específicos<sup>45</sup> y que coinciden con las excepciones del código de Velez:

1. Los adquiridos por el hijo mediante trabajo, empleo, profesión o industria, aunque vivan en casa de sus padres.

2. Los heredados por el hijo por indignidad de sus progenitores.

---

<sup>41</sup> Ley N° 26.081.

<sup>42</sup> Artículo 697, Ley N° 26.994.

<sup>43</sup> Artículo 698, Ley N° 26.994.

<sup>44</sup> Artículo 685, Ley N° 26.994.

<sup>45</sup> Artículo 686, Ley N° 26.994.

---

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

### **I.D.1.b. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS**

El artículo 31 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, recepta las previsiones del viejo código, estableciendo que las ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por quienes tengan el usufructo de las mismas; es decir por el padre y por la madre de los hijos matrimoniales y de los extramatrimoniales voluntariamente reconocidos. A tal efecto, las ganancias de los menores se adicionarán a las rentas propias del usufructuario; salvo las excepciones taxativamente enumeradas, que coinciden con los tres incisos detalladas más arriba, en donde los padres dejan de tener el usufructo de las rentas de los bienes de los hijos.

En conclusión, y tal como lo ha manifestado el fisco<sup>46</sup>, las situaciones posibles eran:

- *Menores que posean bienes cuyo usufructo lo tengan los padres:* los progenitores debían adicionar, en sus declaraciones juradas, las rentas de los hijos, no siendo necesario que el menor obtenga una CUIT.
- *Menores que posean bienes cuyo usufructo no lo tengan los padres (por ser bienes adquiridos con el producido de su trabajo, por ser bienes heredados en los casos de que existiera inhabilidad de los padres o cuando la condición fuera de que los progenitores no tuvieran el usufructo):* en este caso el menor era el sujeto pasivo del tributo y quien debía presentar la declaración jurada. Pero, al ser el menor un incapaz, era el representante legal – los padres, según el artículo 2 del decreto reglamentario de la citada ley- quien presentaba la misma y solicitaba la C.U.I.T. a nombre del menor.

---

<sup>46</sup> Dictamen (DAL) N° 20/94.

### **I.D.1.c. PROPUESTA DE CAMBIO**

Es evidente que, la nueva facultad/deber de administración por parte de los progenitores de los bienes de los hijos en ejercicio de su responsabilidad parental, es muy diferente a la anterior situación del usufructo. Recordemos que, tanto en el código de Vélez como en el nuevo código, el usufructo es el derecho real de usar, gozar y disponer jurídicamente de un bien ajeno, sin alterar su sustancia.

Es por ello que resulta necesario adecuar el artículo 31 de la ley del impuesto a la nueva realidad: es el menor quien debe declarar las ganancias que produzcan sus bienes.

Pero, y tal como se desprende del artículo 24 del nuevo código, los niños son incapaces de ejercicio y ejercen sus derechos mediante su representante legal<sup>47</sup>, siendo los padres los representantes de los menores no emancipados<sup>48</sup>, por lo que serán éstos, en representación de sus hijos, quienes deberán presentar las declaraciones juradas y pagar el impuesto resultante con los fondos que administren.

El artículo 2 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, está acorde con esta nueva normativa, por lo que no sería necesario aclarar en el artículo 31 que son los progenitores, en representación de sus hijos, quienes deben solicitar la C.U.I.T. en AFIP y cumplir con las obligaciones impositivas antes detalladas.

Cabe aclarar que la situación no cambió para aquellos casos en el menor posea el usufructo de los bienes, por haberlos adquirido con el fruto de su empleo, por haber sido heredados cuando sus padres fueran inhábiles para ser herederos o mediante la condición de que el usufructo lo tuvieran ellos.

Igual solución se propone para las personas por nacer: deberán ser inscriptas ante la

---

<sup>47</sup> Artículo 26, Ley N° 26.994.

<sup>48</sup> Artículo 101, Ley N° 26.994.

---

AFIP como contribuyentes y su representante legal –como responsable por deuda ajena-, deberá proceder al cumplimiento de los deberes formales pertinentes<sup>49</sup>.

## **1.D.2. SOCIEDAD CONYUGAL**

### **1.D.2.a. INTRODUCCIÓN**

Respecto a las relaciones de familia, en particular al aspecto patrimonial, el nuevo código incorpora la posibilidad de optar, mediante convenciones matrimoniales, entre el régimen de comunidad de ganancias o de separación de bienes, opción que puede ser modificada a lo largo del matrimonio –después de transcurrido el plazo de un año-<sup>50</sup>. En caso de falta de opción, los cónyuges, desde la celebración del matrimonio, quedaran sometidos al régimen de comunidad de ganancias<sup>51</sup>.

Siguiendo el texto del nuevo ordenamiento, podemos definir a ambos regímenes del siguiente modo:

- *Régimen de comunidad:* cada uno de los cónyuges tiene la libre administración y disposición de sus bienes propios y de los gananciales que adquirió, con excepción, en el caso de los gananciales, de los bienes registrables, las acciones nominativas no endosables, las participaciones en sociedades y los establecimientos comerciales, industriales o agropecuarios.

Tal como puede apreciarse, este régimen sigue la línea del código anterior y no implica variaciones en el actual tratamiento de la sociedad conyugal en el Impuesto a las Ganancias.

---

<sup>49</sup> Dictamen (DAL) N° 88/99.

<sup>50</sup> Artículo 449, Ley N° 26.994.

<sup>51</sup> Artículo 463, Ley N° 26.994.



---

La única novedad, es la previsión de un régimen de recompensas que se deben los cónyuges al disolverse la sociedad conyugal, cuando se hubiese realizado algún gasto en beneficio de la comunidad o mejorado un bien propio con dinero ganancial<sup>52</sup>.

- *Régimen de separación de bienes:* cada uno de los cónyuges conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales, excepto de la casa familiar y los bienes indispensables de ésta. Así mismo, cada uno responde por sus deudas<sup>53</sup>.

Cualquiera sea la alternativa elegida, al disolverse el matrimonio, en caso de que uno de los cónyuges sufra un empeoramiento de su situación económica y que tenga por causa el divorcio, tiene derecho a una compensación, que puede ser de distintas características –única, con plazo determinado o indeterminado; en dinero, usufructo o cualquier otra modalidad que establezcan las partes-<sup>54</sup>.

Tampoco hay que pasar por alto que el Código Civil y Comercial otorgó derechos a las uniones convivenciales, es decir a la unión basada en relaciones de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o diferente sexo<sup>55</sup>.

En este caso, las relaciones económicas se rigen por lo regulado en el pacto de convivencia y, a falta de éste, cada uno ejerce la administración y disposición de sus bienes propios con excepción de la vivienda familiar y los bienes indispensables<sup>56</sup>. Es decir que, ante falta de acuerdo, se aplica lo que sería el régimen de separación de bienes para las sociedades conyugales.

---

<sup>52</sup> Artículo 491, Ley N° 26.994.

<sup>53</sup> Artículo 505, Ley N° 26.994.

<sup>54</sup> Artículo 441, Ley N° 26.994.

<sup>55</sup> Artículo 509, Ley N° 26.994.

<sup>56</sup> Artículo 518, Ley N° 26.994.

---

Al igual que sucede con la ruptura del matrimonio, en el caso de que con el cese de la convivencia uno de los convivientes sufra un desequilibrio económico, tiene derecho a una compensación<sup>57</sup>. Por ende, no podemos negar el gran acercamiento, en cuanto a ciertos derechos, de las uniones convivenciales a las matrimoniales.

Por otro lado, el Código Civil y Comercial de la Nación, modifica la Ley General de Sociedades y habilita a los cónyuges a integrar cualquier tipo de sociedades –inclusive las de la Sección IV-, es decir eliminándose la limitación a las sociedades por acciones y de responsabilidad limitada<sup>58</sup>.

#### **1.D.2.b. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS**

Los artículos 28 a 30 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, regulan el tratamiento de las rentas de los componentes de la sociedad conyugal.

Si bien el punto de partida es la aclaración de que las disposiciones del Código Civil no resultan aplicables en el Impuesto a las Ganancias<sup>59</sup>, necesariamente hay que recurrir a dicha ley de fondo para entender, por ejemplo, a qué se refiere la ley cuando habla de bienes propios y de gananciales a efectos de poder liquidar el impuesto en cuestión.

Si nos remitimos a la ley del impuesto propiamente dicha, nos encontramos que cada miembro de la sociedad conyugal debe declarar sus ingresos y bienes propios<sup>60</sup>, mientras que el marido, debe declarar los gananciales<sup>61</sup>.

Sin embargo, no podemos pasar por alto los cambios en materia de matrimonio civil

---

<sup>57</sup> Artículo 524, Ley N° 26.994.

<sup>58</sup> Artículo 27, Ley N° 19.550.

<sup>59</sup> Artículo 28, Ley N° 20.628.

<sup>60</sup> Artículo 29, Ley N° 20.628.

<sup>61</sup> Artículo 30, Ley N° 20.628.

---

introducidos por la Ley N° 26.618<sup>62</sup>.

Recordemos que dicha ley fue la que introdujo la posibilidad de celebrar el matrimonio, tanto entre personas de distinto sexo como así también del mismo sexo, estableciendo que *"ninguna norma del ordenamiento jurídico argentino podrá ser interpretada ni aplicada en el sentido de limitar, restringir, excluir o suprimir el ejercicio o goce de los mismos derechos y obligaciones, tanto al matrimonio constituido por personas del mismo sexo como al formado por 2 personas de distinto sexo"*<sup>63</sup>. En otras palabras, el tratamiento de la sociedad conyugal debe ser el mismo, independientemente del sexo de sus miembros.

No obstante lo mencionado en el párrafo anterior, el texto de la legislación impositiva que dispone el tratamiento de la sociedad conyugal, no se vio modificado y a raíz de las inquietudes planteadas, AFIP publicó la Circular N° 8/2011<sup>64</sup>.

En dicha circular, considerada de dudosa constitucionalidad, la Administración Federal de Ingresos Públicos plantea que, ante la pérdida de virtualidad del artículo 30 de la Ley del Impuesto a las Ganancias –recordemos que según el mismo, se debían atribuir al marido los beneficios provenientes de ciertos bienes gananciales, limitando de ese modo los derechos de los matrimonios “no tradicionales”-, rige el principio general establecido en el artículo 29. Dicho principio, consiste en atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de sus actividades personales, de sus bienes propios y de los bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio e industria. Pero además aclara que, los bienes gananciales, deben ser declarados en la proporción en que cada cónyuge contribuyó en

---

<sup>62</sup> B.O. 22/07/2010.

<sup>63</sup> Artículo 42, Ley N° 26.618.

<sup>64</sup> BO: 28/4/2011.

---

la adquisición.

En conclusión, podría afirmarse que la Administración Federal dio una nueva redacción al artículo 29, incorporando el inciso a) del ya obsoleto artículo 30, sin hacer referencia al sexo de los cónyuges<sup>65</sup>.

Hay muchos autores que pregonan, al igual que AFIP, que el citado artículo 30 ya no rige desde la vigencia de la nueva norma, pero hay otros que opinan que, mientras no haya una modificación expresa de la ley del impuesto, siguen vigentes sus disposiciones escritas<sup>66</sup>; posición que compartimos.

Además y tal como adelantamos, no podemos dejar de resaltar que la circular en cuestión viola el principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional<sup>67</sup>, por lo que se la considera de dudosa constitucionalidad.

Finalmente, el artículo 32 de la Ley del Impuesto a las Ganancias permite a los cónyuges integrar sociedades cuando el capital de las mismas esté integrado por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda.

### **1.D.2.c. PROPUESTA DE CAMBIO**

Tal como fuimos afirmando a lo largo de todo el trabajo, si bien pregonamos la autonomía del derecho tributario, consideramos que la Ley del Impuesto a las Ganancias debe receptar la evolución de la ley civil, para dejar de ser anacrónica y contemplar la realidad actual.

En otras palabras, si bien puede mantener el apartamiento de la ley de fondo, es

---

<sup>65</sup> Caranta, Martín R. “La sociedad conyugal según la AFIP. Circular 8/2011: ¿aclaración o modificación?”. *Doctrina Tributaria Errepar*. Tomo XXXII. Junio 2011.

<sup>66</sup> Enrique J. Reig, Jorge Gebhardt y Rubén H. Malvitano. “Impuesto a las Ganancias”. Errepar. 12 edición.

<sup>67</sup> Artículo 17, 52, 19 y 75 de la Constitución Nacional.

---

necesaria una reforma para fijar con claridad el tratamiento impositivo de los bienes cualquiera sea el régimen patrimonial elegido y cualquiera fuere el sexo de los miembros de la sociedad conyugal.

Existen, impositivamente hablando, dos sistemas para tratar las rentas de la sociedad conyugal:

1. Imposición de la misma como unidad económica-social.
2. Imposición separada de los esposos.

La adopción de uno u otro sistema requiere el cumplimiento del principio de neutralidad: sea cual fuere el sistema que se adopte, el impuesto a ingresar debe ser el mismo o, al menos, similar.

Hay autores<sup>68</sup>, que propician la imposición conjunta de las rentas de ambos cónyuges como alternativa para lograr una mayor equidad contributiva; incluso alguno de ellos propone una escala de alícuotas diferente al de las personas solas.

Siguiendo esta misma línea, otro autor<sup>69</sup> afirma que la separación de bienes "presenta riesgos de que los cónyuges realicen maniobras tendientes a aligerar la carga fiscal", y aboga por establecer una tributación conjunta para cumplir la manda constitucional de protección de la familia.

Otros autores proponen el criterio de división entre ambos cónyuges por partes iguales<sup>70</sup>. Entre los argumentos encontramos que la ventaja impositiva aumenta demasiado con el casamiento.

Para evitar diferencias –entre una pareja que decida optar por el matrimonio y otra que

---

<sup>68</sup> Olman, O. y Temple R. y Groppa, Victor.

<sup>69</sup> Echegaray, Ricardo y otros. "El Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y su Impacto en Materia Impositiva". Buenos Aires. La Ley, 2015.

<sup>70</sup> Martín J.M. y Due, J.F. y Friedlaender A.F.

---

decida optar por la unión convivencial- y posibles elusiones –ya sea modificando el pacto de convivencia o pasando del régimen de comunidad al régimen de separación de bienes, según la conveniencia<sup>71</sup>- proponemos un sistema de separación de bienes con las siguientes características:

- *Rentas del trabajo personal de cada cónyuge*: deberían ser declaradas por quien las obtenga.
- *Rentas de bienes considerados propios según el Código Civil*: entendemos que las rentas que los mismos produzcan deberían ser declaradas por el titular de dichos bienes.
- *Rentas de bienes considerados gananciales según el Código Civil*: deberán ser declarados por los cónyuges en proporción a la participación de cada uno en la adquisición de los mismos.

Pero además y para evitar una distribución discrecional de las rentas de los bienes entre los miembros de la sociedad conyugal o unión convivencial, debería ser obligatorio justificar –al momento de incorporar una nueva renta en el Impuesto a las Ganancias- el origen de los fondos para la adquisición de los respectivos bienes. En otras palabras, demostrar que las rentas que se declaran provengan de bienes adquiridos con ingresos propios y no con ingresos del cónyuge o concubino.

Consideramos que, de establecer la tributación conjunta de los miembros de la sociedad conyugal independientemente del régimen elegido –comunidad o separación de bienes-, no solo que se alejaría del espíritu del nuevo cuerpo normativo que busca regular a la familia dentro de un marco multicultural, sino que existirían notorias desigualdades con dos

---

<sup>71</sup> Recordemos que el artículo 449 del Código Civil y Comercial autoriza a modificar el régimen una vez cumplido el plazo de un año.

---

personas que decidan optar por la unión convivencial.

Recordemos que, tal como lo afirmó la CSJN en distintas oportunidades, todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, que no es más ni menos la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Además, la igualdad debe ser la base del impuesto y las cargas públicas; refiriéndose a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas.

En conclusión, estableciendo una tributación específica para las uniones matrimoniales y tratando a los miembros de las uniones convivenciales de manera independiente, podría considerarse una violación de los principios constitucionales antes detallados.

Respecto de las recompensas que comentábamos con anterioridad –en caso de que un bien propio se beneficiara o perjudicara como consecuencia de la sociedad conyugal- y de las prestaciones económicas –en caso de que uno de los miembros sufra un desequilibrio a causa de la disolución de la unión matrimonial o convivencial- consideramos que no requieren un tratamiento específico en el Impuesto a las Ganancias, ya que al no cumplirse con los requisitos del artículo 2 de la ley<sup>72</sup>, los mismos quedarían fuera del ámbito del impuesto.

Finalmente, respecto de las sociedades que pueden integrar los cónyuges, no cabría hacer modificaciones en la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino que simplemente los miembros de la sociedad conyugal deberían observar la limitación del artículo 34 de la ley del tributo a los efectos de constituir cualquiera de las sociedades habilitadas por la Ley N° 19.550.

---

<sup>72</sup> Recordemos que son ganancias “los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implica la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”. En el caso de las recompensas o compensaciones económicas, la fuente de dichas rentas es la ruptura del matrimonio o de la unión convivencial, por lo que no se cumpliría con el requisito de permanencia.

## II. DEDUCCIONES PERSONALES

### II.A. INTRODUCCIÓN

El Impuesto a las Ganancias, en el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas, se caracteriza por ser un gravamen personal típico por excelencia. Esto es así, ya que se tienen en cuenta las condiciones personales del contribuyente –por ejemplo, si tiene cargas de familia- y, además, tratándose de un impuesto global, se calcula sobre el conjunto de las rentas y se admiten ciertas deducciones inherentes a la persona –como los gastos de sepelio, seguro de vida, entre otros-.

Específicamente, el artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias incorpora deducciones personales –mínimo no imponible, cargas de familia y deducción especial- con la intención de respetar el principio de capacidad contributiva, al tomar en cuenta la situación personal de los contribuyentes.

Recordemos, tal como lo venimos adelantando a lo largo del presente trabajo, que la capacidad contributiva<sup>73</sup> es la capacidad económica de pago público que tiene el contribuyente teniendo en cuenta el patrimonio, renta y consumo; es el criterio utilizado para determinar sobre quién y en base a qué parámetros se aplica la obligación tributaria.

En síntesis, estas deducciones no responden a erogaciones efectivamente realizadas, sino que se relacionan con un monto preestablecido que la ley les permite deducir para considerar la situación personal y, en algunos casos, el tipo de rentas obtenidas por el contribuyente.

---

<sup>73</sup> En el caso de la Constitución de la República Argentina, el principio de capacidad contributiva puede inferirse de los artículos 4, 14, 16, 17, 28 y 33 y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual jerarquía.



## **II.B. DEDUCCIONES POR CARGAS DE FAMILIA**

### **II.B.1. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS**

Podríamos definir a las deducciones personales por cargas de familia como aquellos conceptos de importe fijo que la ley permite deducir a los contribuyentes –personas humanas o sucesiones indivisas- en atención a las personas que el mismo tiene a su cargo con el fin de lograr mayor equidad ateniendo a la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Las deducciones por cargas de familia, legisladas especialmente en el artículo 23, inciso b), de la ley, pueden practicarlas únicamente las personas humanas y sucesiones indivisas, siempre que se cumplan con las condiciones establecidas en la ley, a saber: que las cargas de familia residan en el país y estén a cargo del contribuyente, que no tengan ingresos superiores al mínimo no imponible y que exista el parentesco regulado en la ley.

Respecto a este último requisito, el parentesco legal, sería menester una reforma de la ley, para incorporar el derecho al cómputo de ciertas cargas estipuladas por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

Si consideramos que el objetivo del legislador al modificar el Código Civil y Comercial de la Nación fue, en materia de familia, concretar la protección integral de la misma establecido en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, al ofrecer una serie de opciones de vida propias de una sociedad pluralista y que, el principio que rige el nuevo código es el de no discriminación, no puede pasarse por alto las desigualdades impositivas que traería la no modificación de este tipo de deducciones en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Recordemos que, tal como fuimos adelantando a lo largo de este trabajo, el Código Civil y Comercial de la Nación incorpora cambios respecto de los niños, las uniones

---

matrimoniales y convivenciales, entre otros.

Acorde con lo anterior, la incorporación de deducciones personales en el impuesto en cuestión, tuvo como objetivo lograr una mayor equidad, al considerar la situación personal de los contribuyentes. Por lo tanto, de no receptarse los cambios del nuevo código, se estaría atentando contra el principio constitucional de capacidad contributiva que comentábamos en el apartado anterior.

En conclusión, el legislador debería apartarse del concepto de “parentesco”<sup>74</sup> para reglar sobre las deducciones personales y receptar el hecho de que, actualmente existen cargas de familia sin tener un vínculo jurídico en relación de la naturaleza, las técnicas de reproducción asistida, la adopción y la afinidad.

No hay que pasar por alto que, con posterioridad a la vigencia del nuevo código y mediante la Ley N° 27.346<sup>75</sup>, se efectúan modificaciones en el Impuesto a las Ganancias – entre otros impuestos- que resultan aplicables para el año 2017. En lo que a deducciones personales atañe, se incrementaron los montos deducibles en un 23% y además:

1. La deducción por hijo/a, hijastro/a resulta aplicable cuando esean menores a 18 (dieciocho) años y no de 24 (veinticuatro) años como era hasta el momento.
2. La deducción solo la podrá realizar el pariente más cercano y no, los parientes más cercanos; es decir en el caso de la deducción por hijo solo la podrá realizar uno de los padres.
3. Se eliminan las deducciones de los parientes de la rama ascendente –padre, madre, abuelo/a, etc.- y de la rama descendente salvo hijo/a, hijastro/a –nos referimos a nieto/a, yernos o nueras-, así como también la deducción por hermano/a.

En conclusión, no se recepto ninguno de los cambios que se requerían para que el

---

<sup>74</sup> Artículo 529 y siguientes, Ley N° 26.994.

<sup>75</sup> Ver INTRODUCCIÓN.

---

Impuesto a las Ganancias quedara en armonía con la nueva ley de fondo.

## II.B.2. PROPUESTA DE CAMBIO

Por todo lo dicho, se considera apropiado incorporar las siguientes deducciones dentro del artículo 23, inciso b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, pero manteniendo los requisitos establecidos en dicho cuerpo normativo que ya enunciados –que las cargas de familia residan en el país, que estén a cargo del contribuyente y que no tengan ingresos superiores al mínimo no imponible-:

- *Ex-cónyuge a cargo, cuando exista divorcio y se pruebe la existencia de prestaciones alimentarias o compensaciones económicas, por el tiempo que dure las mismas:*

El nuevo código establece que pueden existir prestaciones alimentarias, aún después del divorcio, cuando exista alguna convención entre las partes o se den alguna de las siguientes situaciones<sup>76</sup>:

a) Cuando uno de los cónyuges padezca una enfermedad grave, que sea anterior al divorcio y que le impida autosustentarse.

b) Cuando uno de los cónyuges no tenga recursos propios, ni posibilidad de procurárselos. Para determinar dicho extremo, se tendrá en cuenta la edad y el estado de salud, la capacitación laboral y la posibilidad de acceder a un empleo y la atribución de la vivienda familiar.

También, establece la posibilidad de que exista una compensación económica, cuando uno de los cónyuges sufra un desequilibrio a causa del divorcio, que puede consistir es una prestación única o determinada en el tiempo o indeterminada, en dinero o bienes, o de

---

<sup>76</sup> Artículo 434, Ley N° 26.994.

---

cualquier otro modo que acuerden las partes<sup>77</sup>. De cualquier forma, implicaría tener al ex cónyuge a cargo por el tiempo que dure la prestación.

- *Conviviente, cuando se mantenga la convivencia durante un período no inferior a dos años y se encuentre a cargo:*

Tal como se adelantó, las uniones convivenciales son aquellas uniones basadas en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o de diferente sexo<sup>78</sup>.

Uno de los requisitos para que la convivencia tenga los efectos establecidos en el código, es que la duración de la misma no sea inferior a dos años<sup>79</sup>.

Por otra parte, las relaciones económicas entre los integrantes de la unión se rigen por lo estipulado en el pacto de convivencia<sup>80</sup> y el mismo puede versar, entre otros aspectos, sobre la contribución a las cargas del hogar durante la vida en común<sup>81</sup>.

En conclusión, si los convivientes acuerdan que uno de ellos se hará cargo de la manutención del otro, la situación se igualaría a la de aquel contribuyente que tiene a su cónyuge a cargo y que actualmente tiene la posibilidad de deducirlo como carga de familia<sup>82</sup>. Por ende, para respetar la protección integral de la familia<sup>83</sup> y para no vulnerar el principio de igualdad<sup>84</sup> se debería hacer la incorporación propuesta en el Impuesto a las Ganancias.

---

<sup>77</sup> Artículo 441, Ley N° 26.994.

<sup>78</sup> Artículo 509, Ley N° 26.994.

<sup>79</sup> Artículo 510, inciso e), Ley N° 26.994.

<sup>80</sup> Artículo 518, Ley N° 26.994.

<sup>81</sup> Artículo 514, Ley N° 26.994.

<sup>82</sup> Artículo 23, inciso b), apartado 1, Ley N° 20.628.

<sup>83</sup> Artículo 14 bis, Constitución Nacional.

<sup>84</sup> Artículo 16, Constitución Nacional.

---

Vale aclarar que siguen existiendo diferencias entre los efectos jurídicos del matrimonio y de las uniones convivenciales –por ejemplo no existe herencia, ni régimen de bienes, salvo pacto al respecto, ni prestaciones alimentarias después de la ruptura de la unión convivencial- pero que no tienen nada que ver con esta deducción propuesta.

- *Ex-concubino a cargo, cuando exista disolución de la unión convivencial y se pruebe la existencia de compensaciones económicas, por el tiempo que dure las mismas:*

Al igual que sucede con la ruptura del matrimonio, el código establece la posibilidad de que exista una compensación económica, cuando uno de los convivientes sufra un desequilibrio a causa del cese de la convivencia<sup>85</sup>. En este caso, implicaría que el contribuyente que paga la compensación, tiene como carga de familia a su ex concubino.

De otorgarse la posibilidad de deducir como carga de familia al ex cónyuge y no al ex concubino, en caso de existir compensaciones económicas, claramente se estarían violando las garantías constitucionales.

- *Hijos afines, a cargo:*

Se introduce la figura de los “progenitores e hijos afines”, denominando “progenitor afín” a aquel que, sin ser padre, vive el día a día con el hijo de su cónyuge o conviviente, estableciendo la obligación de otorgar alimentos de modo subsidiario<sup>86</sup>.

No hay que pasar de alto que actualmente la Ley del Impuesto a las Ganancias permite deducir al hijastro o hijastra<sup>87</sup> y que la Administración Federal de Ingresos Públicos se encargó de aclarar que en dicho artículo no se encontraban incluidos los hijos/as del

---

<sup>85</sup> Artículo 524, Ley N° 26.994.

<sup>86</sup> Artículo 672, Ley N° 26.994.

<sup>87</sup> Artículo 23, inciso b), apartado 2, Ley N° 20.628.

---

concubino, ya que la normativa requiere que exista parentesco y el parentesco por afinidad deriva necesariamente del matrimonio<sup>88</sup>.

Es por ello que, en la introducción del tema, nos encargamos de aclarar que debíamos alejarnos del concepto de parentesco, para poder considerar todas las cargas de familia que pudieren existir.

En conclusión, deberían incorporarse como cargas de familia a los hijos/as del concubino que se encuentren a cargo del contribuyente.

- *Otras modificaciones:*

Sería necesario adecuar el requisito de la edad de los hijos/as, hijastros/as e hijos/as del concubino a cargo, para contemplar las situaciones regladas por el nuevo código.

La ley de fondo establece que los progenitores deben alimentos a sus hijos hasta los 21 (veintiún) años, salvo que por razones de estudios o preparación profesional, estén impedidos de sostenerse independientemente; en dicho caso, los padres están obligados de proveer recursos hasta los 25 (veinticinco) años<sup>89</sup>. Por lo tanto, en función de lo antedicho, carece de sustento, que el artículo 23 inciso b), apartado 2, tenga como límite la edad de dieciocho años (18)<sup>90</sup>.

Por otro lado, si bien no hubieron modificaciones respecto del momento en que comienza la existencia de las personas humanas –es decir, no hay dudas de que es con la concepción–, es necesario reconsiderar la posibilidad de deducir como carga de familiar al hijo por nacer desde el momento de la concepción y no desde el nacimiento.

---

<sup>88</sup> Dictamen (DAL) N° 24/01.

<sup>89</sup> Artículo 658, Ley N° 26.994.

<sup>90</sup> Recordemos que antes de la vigencia de la Ley N° 27.346 se podían deducir al hijo/a, hijastro/a hasta los veinticuatro (24) años.

---

Finalmente, y sin implicar una modificación, no hay que pasar por alto que el nuevo código introduce la figura de “adopción de integración” que se configura cuando una persona adopta al hijo de su cónyuge o conviviente, pudiendo ser una adopción plena o simple<sup>91</sup>. Si bien la Ley del Impuesto a las Ganancias no incluye a los hijos adoptivos como cargas de familia, los mismos están considerados en el apartado 2, del artículo 23, inciso b), cuando se legisla sobre los hijos y consideramos que ahí también quedaría encuadrada esta nueva modalidad<sup>92</sup>.

### III. DERECHOS REALES

#### III.A. INTRODUCCIÓN

Los derechos reales son institutos regulados por el Código Civil y Comercial de la Nación como el poder jurídico, de estructura legal, que se ejerce directamente sobre su objeto y que atribuye a su titular las facultades de persecución y preferencia, y las demás previstas en el código<sup>93</sup>.

La Ley N° 26.994, mantiene el “*numerus clausus*”<sup>94</sup> de derechos reales, pero incorpora nuevos, a saber:

1. La propiedad horizontal
2. Los conjuntos inmobiliarios
3. El cementerio privado
4. El tiempo compartido

---

<sup>91</sup> Artículo 620, Ley N° 26.994.

<sup>92</sup> Dictamen (DAL) N° 92/00.

<sup>93</sup> Artículo 1882, Ley N° 26.994.

<sup>94</sup> Es decir, es nula la configuración de un derecho real no previsto en la ley o la modificación de su estructura – artículo 1884, Código Civil y Comercial de la Nación-.

## 5. La superficie

Respecto del Impuesto a las Ganancias, la ley establece que son ganancias de primera categoría cualquier especie de contraprestación que se perciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación y anticresis<sup>95</sup>. Es decir, claramente, no se encuentran contemplados ninguno de los cinco casos antes enumerados.

Sin embargo, en cuanto a los nuevos derechos reales, se considera que, salvo en el caso del de superficie, las normas del tributo actuales son suficientes para su aplicación; sólo debería realizarse algunas adaptaciones en el caso del régimen de propiedad horizontal.

### **III.B. DERECHO REAL DE SUPERFICIE**

#### **III.B.1. INTRODUCCIÓN**

Es un derecho real temporario, que se constituye sobre un inmueble ajeno, que otorga a su titular la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica del derecho de plantar, forestar o construir, o sobre lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo, el subsuelo, según las modalidades de su ejercicio y plazo de duración<sup>96</sup>.

Es decir, el superficiario puede realizar construcciones, plantaciones o forestaciones sobre la rasante, vuelo y subsuelo del inmueble ajeno, inclusive sobre lo construido, plantado o forestado con anterioridad, mientras que el propietario conserva la disposición material y jurídica sobre el inmueble<sup>97</sup>.

Producida la extinción del derecho de superficie, el propietario debe indemnizar al

---

<sup>95</sup> Artículo 41, inciso b), Ley N° 20.628.

<sup>96</sup> Artículo 2114, Ley N° 26.994.

<sup>97</sup> Artículo 2115 y 2121, Ley N° 26.994.



---

superficial, salvo pacto en contrario<sup>98</sup>.

Finalmente, el código establece que se le aplican supletoriamente las normas aplicables al derecho real de usufructo<sup>99</sup>.

### **III.B.2. EL ESTADO ACTUAL DE LAS COSAS**

#### **III.B.2.a. PERSONA HUMANA NO HABITUALISTA**

Si consideramos que el derecho real es constituido por una persona humana que realiza el acto de manera aislada, esta ganancia, en principio, no estaría sujeta al impuesto, al no verificarse de manera concurrente los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a las Ganancias: que exista un rendimiento periódico o susceptible de serlo, que haya permanencia y habilitación de la fuente<sup>100</sup>. Sin embargo, la misma ley aclara que aún cuando no se cumplan los requisitos antes detallados, hay que analizar lo establecido en cada una de las categorías.

Empezamos descartando la cuarta categoría, ya que la contraprestación recibida por la constitución del derecho real de superficie evidentemente no se corresponde con un trabajo personal y por ende, no encuadra en ninguno de los incisos del artículo 79 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Lo mismo sucede con la tercera categoría, ya que la misma incluye los beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio y si bien el inciso e) incluye como tercera categoría “las demás ganancias no incluidas en otras categorías”, es necesario que se cumplan con los requisitos del artículo 2 antes descriptos.

Si continuamos analizando los doce incisos que componen el artículo 45 –ganancias

---

<sup>98</sup> Artículo 2126, Ley N° 26.994.

<sup>99</sup> Artículo 2127, Ley N° 26.994.

<sup>100</sup> Artículo 2, inciso 1), Ley N° 20.628 –teoría de la fuente-.

---

de la segunda categoría-, es decir las rentas derivadas de capitales tampoco logramos encuadrar este tipo de ganancia; recordemos que estamos frente a un derecho real vinculado a un inmueble.

Finalmente, llegamos a la primera categoría, es decir a la que incluye los réditos derivados del goce económico de la propiedad inmobiliaria –rentas del suelo- y si bien, tal como adelantamos, el inciso b) se refiere a las ganancias recibidas por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación y anticresis, es decir aquellos casos en que el propietario del bien cede a favor de un tercero el derecho de gozar económicamente de la propiedad a cambio de una contraprestación, estamos frente a una enumeración taxativa. Y aunque, tal como expusimos, la normativa que regula el usufructo es aplicada de manera supletoria al derecho real de superficie<sup>101</sup>, hacer extensivo este inciso b), implicaría una clara violación al principio constitucional de legalidad<sup>102</sup>.

En conclusión, una persona humana no habitualista, que percibe una contraprestación por constituir un derecho real de superficie a favor de un tercero, no tributa el Impuesto a las Ganancias, por no cumplir con los requisitos del inciso 1) del artículo 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ni por estar dicha ganancia contemplada en alguna de las categorías del impuesto.

En cambio, si la misma persona constituye un derecho real de usufructo –u otro de los taxativamente consideramos la Ley del Impuesto a las Ganancias- y recibe la misma contraprestación, si tributa el impuesto, por lo que se violarían los principios de capacidad

---

<sup>101</sup> Artículo 2127, Ley N° 26.994.

<sup>102</sup> El principio de legalidad implica que todo tributo debe ser creado por ley –artículo 17 de la Constitución Nacional-, es decir, nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda –artículo 19 de la Constitución Nacional- y a la Cámara de Diputados le corresponde la iniciativa de las leyes sobre contribuciones –artículo 52 de la Constitución Nacional-.

---

contributiva e igualdad<sup>103</sup>.

### **III.B.2.b. PERSONA HUMANA HABITUALISTA**

En cambio, si consideramos que tal derecho es constituido por una persona humana habitualista, lo que implica la existencia de una renta periódica, proveniente de una fuente habilitada y permanente –es decir que se cumplen con los requisitos necesarios para que una persona física sea contribuyente del Impuesto a las Ganancias por dichas rentas-, solo queda por analizar en qué categoría corresponde declarar la misma.

Tal como se analizó anteriormente, al no encuadrar la ganancia ni en la primera, ni en la segunda, ni en la cuarta categoría, se la deberá declarar como ganancia de la tercera categoría –es decir, con las demás ganancias no incluidas en ninguna otra categoría<sup>104</sup>-.

Nuevamente se generaría una gran diferencia entre una persona física que recibe una contraprestación por constituir un derecho real de usufructo –ganancia de la primera categoría- y otra que los percibe por constituir un derecho real de superficie –ganancia de la tercera categoría-, ya que este último caso habilitaría a computar la deducción especial<sup>105</sup>, violando todos los principios constitucionales antes enunciados.

### **III.B.2.c. PERSONA JURÍDICA**

Finalmente, si el derecho real de superficie –así como cualquier otro- es constituido por una persona jurídica, no hay dudas de que se trata de una renta sujeta al Impuesto a las

---

<sup>103</sup> Artículos 4, 14, 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional.

<sup>104</sup> Artículo 49, inciso e), Ley N° 20.628.

<sup>105</sup> Artículo 23, inciso c), Ley N° 20.628: las personas humanas tendrán derecho a realizar esta deducción cuando se traten de ganancias comprendidas en el artículo 49, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y de ganancias incluidas en el artículo 79.

---

Ganancias<sup>106</sup>.

### III.B.3. PROPUESTA DE CAMBIO

Debido a que la primera categoría incluye todas las ganancias derivadas del suelo, incluidas las contraprestaciones producto de la constitución a favor de terceros de ciertos derechos reales<sup>107</sup>, creemos que en esta categoría se debería incluir el rédito derivado de la constitución del derecho real de superficie –que al igual que sucede con el derecho real de usufructo, el propietario del bien cede a favor de un tercero el derecho de gozar económicamente de la propiedad-.

Por lo tanto, la amortización de las construcciones, plantaciones o forestaciones realizadas por el superficiario serían una deducción admitida en el Impuesto a las Ganancias<sup>108</sup> y, en principio, se amortizarían en 50 años<sup>109</sup>, o en el plazo de duración del derecho de superficie, si éste fuera menor<sup>110</sup>.

Finalmente, comentábamos que el Código Civil y Comercial de la Nación establece una indemnización, a cargo del propietario y a favor del superficiario, que nace al momento de extinguirse el derecho real de superficie<sup>111</sup>. Respecto de este punto, no se precisarían regulaciones adicionales, ya que al no verificarse los requisitos legales establecidos en la Ley de Impuesto a las Ganancias –habilitación y permanencia de la fuente- dicha indemnización no estaría sujeta al impuesto, como sucede con el resto de las contraprestaciones de ese

---

<sup>106</sup> Artículo 2, inciso 2), Ley N° 20.628 –teoría del balance-.

<sup>107</sup> Artículo 41, inciso b), Ley N° 20.628.

<sup>108</sup> Artículo 82, inciso f), Ley N° 20.628.

<sup>109</sup> Artículo 83, Ley N° 20.628.

<sup>110</sup> Existen antecedentes que establecen que no hay que respetar los 50 años para calcular la amortización, si el plazo de utilización económica de los bienes inmuebles es menor –TFN, Sala D. “Alto Palermo Shopping Argentina S.A.”. 11/04/2005-.

<sup>111</sup> Artículo 2126, Ley N° 26.994.

---

tipo<sup>112</sup>.

Igual análisis del párrafo anterior corresponde realizar en caso de que el superficiario venda lo construido<sup>113</sup> –si es persona física habrá que ver si afecta la construcción al régimen de propiedad horizontal o no, para determinar la gravabilidad en el Impuesto a las Ganancias y si es una persona jurídica, tributará sin dudas el impuesto por dicha venta<sup>114</sup>–.

### **III.C. LA PROPIEDAD HORIZONTAL**

La normativa que regulaba la propiedad horizontal<sup>115</sup> quedó sin efecto a partir del 01/08/2015, es decir con la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación.

Esto es así, ya que se incorpora a la propiedad horizontal dentro del código, como uno de los nuevos derechos reales. Es decir, la propiedad horizontal queda definida como el derecho real que se ejerce sobre un inmueble propio que otorga a su titular facultades de uso, goce y disposición material y jurídica que se ejercen sobre partes privativas y sobre partes comunes de un edificio<sup>116</sup>.

Sin embargo, los cambios normativos antes descriptos no implican cambios conceptuales que requieran adaptaciones en la Ley del Impuesto a las Ganancias, salvo la adaptación del inciso d), del artículo 49, que remite a la legislación anterior.

---

<sup>112</sup> Artículo 2, inciso a), Ley N° 20.628.

<sup>113</sup> Artículo 2120, Ley N° 26.994.

<sup>114</sup> Recordemos que la venta de un inmueble por una persona física no se encuentra dentro del ámbito del Impuesto a las Ganancias –artículo 2, inciso 1, Ley N° 20.628–, salvo que edifique y enajene inmuebles bajo la Ley de Propiedad Horizontal –artículo 49, inciso d), Ley N° 20.628–. En el caso de una persona jurídica, la venta de lo construido se encuentra gravada –artículo 2, inciso 2, Ley N° 20.628–.

<sup>115</sup> Ley N° 13.512.

<sup>116</sup> Artículo 2037, Ley N° 26.994.

## CONCLUSIÓN

No quedan dudas que la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación ha significado un cambio sustancial en la legislación de fondo, tanto en lo que refiere al derecho civil como en relación al derecho comercial, lo cual amerita un profundo y concienzudo análisis de la injerencia que éstos cambios tienen en cuanto a la norma tributaria en general y a los impuestos en particular.

Consideramos que dicha revisión no implica una subordinación normativa del derecho tributario al derecho civil y comercial, sino que el mismo debe conservar su autonomía, es decir sus institutos, conceptos y principios.

Sin embargo, estamos convencidos de que nos obliga a revisar el plexo normativo del sistema tributario para adecuarlo, en lo que fuere necesario, a la nueva estructura de normas civiles y comerciales que regulan las relaciones de todos los miembros de la comunidad jurídica de nuestro país, a fin de garantizar el objetivo de seguridad y certeza en dichos institutos.

Tal como fue quedando en evidencia a lo largo de este trabajo, después de analizar uno de los principales impuestos del sistema tributario Argentino –el Impuesto a las Ganancias-, en algunos casos es clara la necesidad de adecuaciones legales, ya sea porque existen en algunos institutos nuevas formas –que no es conveniente que se traten con la ley impositiva vigente- o porque se trata de otros institutos nuevos –actualmente inexistentes o incompatibles con la ley tributaria actual.

A raíz de ello y a modo de cierre, se resumirán los principales cambios que, a nuestro criterio, se deberían realizar en la Ley del Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario para armonizar la ley impositiva con el Código Civil y Comercial de la Nación.

---

## PROPUESTAS

Una de las primeras modificaciones que habría que realizar tanto en la Ley del Impuesto a las Ganancias como en su decreto reglamentario es sustituir las expresiones “personas de existencia visible” por “personas humanas” y “personas de existencia ideal” por “personas jurídicas”, ya que al no incluir la ley impositiva definiciones respecto de los sujetos del impuesto, necesariamente tenemos que recurrir a la legislación de fondo.

Respecto a los sujetos del Impuesto a las Ganancias, en particular a las sociedades de capital, consideramos que, dado el carácter taxativo del artículo 69, es necesario modificar la ley para incluir, dentro del inciso a) del citado artículo, a las sociedades anónimas unipersonales –S.A.U.- y a las sociedades por acciones simplificadas –S.A.S.-, para que de ese modo queden obligadas a liquidar y pagar el impuesto a la alícuota del 35% (treinta y cinco por ciento), por todas las razones ya esgrimidas a lo largo del trabajo.

Considerando otro de los sujetos del Impuesto a las Ganancias, las personas humanas y en particular los menores de edad, resulta necesario adecuar el artículo 31 de la ley del impuesto a la nueva realidad: es el menor quien debe declarar las ganancias que produzcan sus bienes.

En referencia a la sociedad conyugal, creemos que, para evitar diferencias entre una pareja que decida optar por el matrimonio y otra que decida optar por la unión convivencial y posibles elusiones –ya sea modificando el pacto de convivencia o pasando del régimen de comunidad al régimen de separación de bienes, según la conveniencia- proponemos un sistema de separación de bienes con las siguientes características:

- *Rentas del trabajo personal de cada cónyuge*: deberían ser declaradas por

---

quien las obtenga.

- *Rentas de bienes considerados propios según el Código Civil:* entendemos que las rentas que los mismos produzcan deberían ser declaradas por el titular de dichos bienes.
- *Rentas de bienes considerados gananciales según el Código Civil:* deberán ser declarados por los cónyuges en proporción a la participación de cada uno en la adquisición de los mismos.

Otro artículo que consideramos debe reverse por todo lo ya explicitado en el cuerpo del trabajo, es el artículo 23, inciso b), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, para incorporar las siguientes deducciones como cargas de familia –pero manteniendo los requisitos establecidos en dicho cuerpo normativo que ya enunciados-:

- *Ex-cónyuge a cargo, cuando exista divorcio y se pruebe la existencia de prestaciones alimentarias o compensaciones económicas, por el tiempo que dure las mismas.*
- *Conviviente, cuando se mantenga la convivencia durante un período no inferior a dos años y se encuentre a cargo.*
- *Ex-concubino a cargo, cuando exista disolución de la unión convivencial y se pruebe la existencia de compensaciones económicas, por el tiempo que dure las mismas*
- *Hijos afines, a cargo.*

En conexión con este artículo, también sería necesario adecuar el requisito de la edad de los hijos/as, hijastros/as e hijos/as del concubino a cargo, ya que carece de sustento, que el artículo 23 inciso b), apartado 2, tenga como límite la edad de 18 (dieciocho) años. Para contemplar las situaciones regladas por el nuevo código el tope de edad debería ser de 21 (veintiún) años, salvo que por razones de estudios o preparación profesional, estén impedidos



---

de sostenerse independientemente; en dicho caso, el tope de edad sería los 25 (veinticinco) años.

Por último, respecto de los derechos reales, creemos que debería modificarse el artículo 41, inciso b), de la ley del impuesto, para incluir dentro de la primera categoría el rédito derivado de la constitución del derecho real de superficie –ya que en esta categoría se incluyen todas las ganancias derivadas del suelo y en particular en este inciso, las contraprestaciones producto de la constitución a favor de terceros de ciertos derechos reales-. Y sin ser un gran cambio en lo que a materia conceptual atañe, habría que sustituir el término “Ley 13.512” por “derecho real de propiedad real”.

Finalmente y para mayor claridad, se expondrá como deberían quedar ciertos artículos de la Ley del Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario, según lo desarrollado a lo largo de este trabajo:

## **LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

### **SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO**

#### **Ámbito de aplicación**

**Art. 1:** Todas las ganancias obtenidas por *personas humanas o jurídicas* quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley (...).

### **GANANCIAS NO IMPONIBLES Y CARGAS DE FAMILIA**

#### **Condiciones para su cómputo**

**Art. 23:** Las *personas de humanas* tendrán derecho a deducir de sus ganancias netas:

a) Sin cambios.

b) En concepto de cargas de familia, siempre que las personas que se indiquen sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año ingresos superiores a pesos cincuenta y un mil novecientos sesenta y siete (\$51.967), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:

1. Pesos cuarenta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y siete (\$48.477) por el cónyuge, *conviviente, ex cónyuge y ex concubino a cargo.*

2. Pesos veinticuatro mil cuatrocientos treinta y dos (\$ 24.432) por cada hijo/a, hijastro/a, *hijo/a del concubino, menor de veinticinco (25) o veintiún (21) años, según estudie o no,* y los incapacitados para el trabajo sin límites de edad.

c) Sin cambios.

DR: 49.

## **GANANCIAS DE LOS COMPONENTES DE LA SOCIEDAD CONYUGAL**

### **Régimen tributario de la sociedad conyugal**

**Art. 28:** Sin cambios

### **Ganancias atribuibles a cada cónyuge**

**Art. 29:** Sin cambios

### **Beneficios de bienes gananciales**

**Art. 30:** Corresponde atribuir a cada cónyuge los beneficios de los bienes gananciales *en proporción a la participación de cada uno en la adquisición de los mismos.*

DR: 51

## GANANCIAS DE LOS NIÑOS

**Art. 31:** Las ganancias de los niños *deberán ser declaradas por éstos*.

*A tal efecto, quienes posean la responsabilidad parental, deberán presentar la declaración jurada en nombre del niño y pagar los impuestos que éste adeude.*

## GANANCIAS DE LA PRIMERA CATEGORÍA

### RENTA DEL SUELO

#### Rentas comprendidas

**Artículo 41:** En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por los propietarios de los bienes raíces respectivos:

(...)

b) Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación, anticresis o *superficie*.

## GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORÍA

### BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS Y CIERTOS AUXILIARES DE COMERCIO

**Art. 49:** Constituyen ganancias de la tercera categoría:

(...)

d) Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el *derecho real de propiedad horizontal*.

---

## SOCIEDADES DE CAPITAL

### TASAS

#### OTROS SUJETOS COMPRENDIDOS

**Art. 69:** Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:

a) Al 35% (treinta y cinco por ciento):

1. Las sociedades anónimas, *las sociedades anónimas unipersonales (S.A.U.)*, las sociedades en comandita por acciones y las *sociedades por acciones simplificadas (S.A.S.)* en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país (...).

### DECRETO REGLAMENTARIO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS<sup>117</sup>

#### GANANCIA NO IMPONIBLE, DEDUCCIÓN ESPECIAL Y CARGAS DE FAMILIA

##### Deducciones por cargas de familia

**Art. 49:** *A los fines de las deducciones establecidas en el apartado 1), del inciso b), del artículo 23 de la ley deberá entenderse que la deducción del conviviente corresponde cuando se demuestre una duración mínima de dos años de la unión convivencial, además de que se encuentre efectivamente a cargo del contribuyente.*

*A los efectos de deducir el ex cónyuge o ex conviviente, es necesario demostrar que el contribuyente este obligado a realizar prestaciones alimentarias y/o compensaciones económicas y solo corresponderá la deducción por el tiempo que duren las mismas.*

*Con respecto a las deducciones establecidas en el apartado 2), del inciso b), del*

---

<sup>117</sup> Decreto N° 1.344.

*artículo 23 de la ley, deberá considerarse la edad de veintiún (21) años, salvo que el hijo/a, hijastro/a, hijo/a del concubino/a por razones de estudios o preparación profesional, estén impedidos de sostenerse independientemente, situación en la que se considerará la edad de veinticinco (25) años.*

*También se encuentran comprendidos en el apartado 2), del inciso b), del artículo 23 de la ley, al hijo/a adoptivo, desde el momento en que el juez haya hecho lugar a la adopción dictando la respectiva sentencia.*

## **SOCIEDAD CONYUGAL**

### **Bienes Gananciales**

**Art. 51:** *Las ganancias provenientes de los bienes gananciales serán declaradas por cada uno de los cónyuges en proporción a su participación, siempre que se demuestre fehacientemente que han sido adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria o con el producido de sus bienes propios.*

## BIBLIOGRAFÍA

- Burghini, Leopoldo. “Sociedades por acciones simplificadas, Adiós al principio del patrimonio del deudor como prenda común de los acreedores”. Doctrina Tributaria Errepar. 07/2017.
- Caranta, Martín R. “La sociedad conyugal según la AFIP. Circular 8/2011: ¿aclaración o modificación?”. Doctrina Tributaria Errepar. 06/2011.
- Caranta, Martín R. “Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Algunos temas relacionados con las personas humanas y la familia para repasar y repensar en su implicancia impositiva”. La Ley.
- Caranta, Martín R. “Tratamiento de las ganancias de los menores de edad a partir del nuevo código civil y comercial”. Doctrina Tributaria Errepar. 08/2015.
- Caranta, Martín R. “Un ensayo sobre el tratamiento tributario del derecho real de superficie”. Doctrina Tributaria Errepar. 08/2015.
- Constitución de la Nación Argentina.
- Coronello, Silvana É. “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”. Doctrina Tributaria Errepar. 09/2015.
- CSJN. “Paracha, Jorge Daniel”. 02/09/2014.
- D’Apice, María Lorena. “La sociedad conyugal según el nuevo Código Civil y Comercial”. La Ley.
- Decreto N° 1.344/98.
- Dictamen (DAL) N° 20/94.

- Dictamen (DAL) 24/01.
- Dictamen (DAL) N° 88/99.
- Dictamen (DAL) N° 92/00.
- Fernández, Luis Omar. “Los bienes gananciales y recompensas en el Código unificado. Algunos apuntes tributaries”. Práctica Profesional. 2015.
- Folco, Carlos M. “Breves consideraciones en torno a las sociedades unipersonales y sus efectos tributarios”. Doctrina Tributaria Errepar. 09/2015.
- Ley N° 15.
- Ley N° 340.
- Ley N° 2.637.
- Ley N° 19.550.
- Ley N° 20.628.
- Ley N° 26.994.
- Ley N° 27.346.
- Manassero, Carlos J. y otros. “Impuesto a las Ganancias”. 8° edición. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.N.C. Córdoba. 2017.
- Martín, Julián A. “Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Impactos fiscales”. Doctrina Tributaria Errepar. 04/2016.
- Perciavalle, Marcelo L. “Las sociedades civiles y de profesionales en el nuevo Código Civil y Comercial”. Doctrina Tributaria Errepar. 09/2015.
- Rajmilovich, Darío M. “Régimen patrimonial del matrimonio y de las uniones convivenciales en el Código Civil y Comercial de la Nación”. Práctica Tributaria.

30/09/2015.

- Reig, Enrique J., Jorge Gebhardt y Rubén H. Malvitano. “Impuesto a las Ganancias”. Errepar. 12 edición.
- RG (IGJ) N° 7/2015.
- Simesen de Bielke, Sergio A. “Sociedades civiles, de hecho e irregulares en la unificación de los códigos”. Doctrina Tributaria Errepar. 3/2016 y 4/2016.
- Skiarski, Enrique M. “Tratamiento impositivo aplicable a la sociedad por acciones simplificada (SAS)”. Doctrina Tributaria Errepar. 10/2017.
- Vidal Quera, Gastón F. “El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y sus implicancias tributarias”. La Ley.
- Vitolo, Daniel. “Comentarios a las modificaciones de la ley 26994 a la ley general de sociedades”. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires. 2015.