

Ganancias, Bienes Personales y familia. Consecuencias del Nuevo Código Civil y Comercial

Jorge Gebhardt
Rubén H. Malvitano[1]

I. Introducción [arriba] -

Analizar la figura de la unidad contribuyente en el caso de las personas físicas (y de las sucesiones indivisas) resulta de fundamental trascendencia a partir de la progresividad de las tasas y del empleo de deducciones personales (hoy ambos conceptos en nuestro país esmerilados por el efecto de la inflación), al momento de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto del sujeto obligado.

Ello por cuanto el monto de la obligación varía, si en lugar de atribuirlo a un solo sujeto, la misma renta se asigna a dos o más.

La LIG ha seguido un camino sinuoso dado que no sigue ni el criterio de declaración individual ni el de denuncia conjunta de los resultados de la pareja; adopta la alternativa de declaración individual de los cónyuges, pero establece que ciertas rentas -no imputables a la esposa-, se asignen al marido. Ello en un régimen que se aparta de ciertas disposiciones del Cód. Civ. (art. 28 LIG) y que fue merecedor de críticas que el paso del tiempo y la estabilidad de las disposiciones fue neutralizando.

Así se analizó que tal tratamiento implica seguir "...un criterio ecléctico, fundado en una acentuada proclividad fiscal y en una errónea interpretación del alcance del principio de la autonomía del derecho fiscal, que no por tal debe repudiar la unidad del derecho y adoptar soluciones altamente disvaliosas.”[2] Para más adelante agregar el citado autor: “Si bien la ley tributaria no tiene por qué ceñirse estrictamente a la legislación civil, tampoco puede ignorarla, causando agravio al deber constitucional de dar protección a la familia (art. 14 bis, CN). La incoherencia del sistema es manifiesta, resultando infructuosa la tarea del intérprete en la búsqueda de los principios jurídicos o económicos que lo informan. Las incongruencias notorias de sus disposiciones y la sinrazón de sus propuestas agreden al principio de razonabilidad de las leyes (art. 28, CN).”

La promulgación de la ley de matrimonio igualitario (LMI - N° 26618, BO 22/7/2010) que, entre otras cosas, sentó el principio de prohibir toda discriminación en razón de la orientación sexual de sus integrantes, produjo cambios sustanciales en el panorama existente.

La novedad introducida a nuestro régimen legal socavó la estructura del IG en la materia.

Puede decirse que se produjo como efecto colateral de la reforma sobre el régimen matrimonial, una más profunda tendencia hacia la separación (sistema individual) a la hora de determinar la obligación tributaria de cada componente de la pareja.

A la hora de intentar la identificación de ventajas, quizás pueda sostenerse que ello se traduce en que en ciertos casos el impuesto se convierta en algo más sencillo de administrar. Pero como es tradicional en la materia, esa mayor simpleza va aparejada de una menor equidad al dejar de lado la idea que se sustenta en que, en realidad, las decisiones de la aplicación de la renta a gastos e inversiones las toma la pareja en conjunto.

Las estadísticas indican profundos cambios de paradigma en el comportamiento social. Hoy se encuentra mucho más extendida la convivencia sin matrimonio como fenómeno social (incluso en nuestro país). Hasta los cambios operados, ello creaba problemas de equidad horizontal ya que más allá del modo de obtener la renta y disponerla, el tratamiento difería según los sujetos estuviesen o no casados (incluso cuando fuesen del mismo sexo).

A pesar de haber transcurrido más de cuatro años desde la sanción de la LMI nada cambió en el texto de la LIG. Por ello puede decirse que actualmente una cuestión tan trascendental como lo es la definición de la unidad contribuyente en el universo de las personas físicas, viene estructurada en nuestro ordenamiento a partir de una Circular de la AFIP (N° 8/2011, BO 28/4/2011).[3]

Abogamos por el respeto del camino constitucional para sancionar una ley que contemple el respeto republicano incorporando, con la jerarquía correspondiente, las definiciones que hacen falta. Si -por alguna desconocida razón-, ello no fuera posible, hasta debiéramos admitir que un decreto del PE vestiría la cosa de un modo más elegante que los andrajos que luce hoy.[4] No resulta admisible continuar con esta incertidumbre producto de la carencia de un tratamiento específico que mínimamente el contribuyente merece y que el legislador no tiene derecho a retacearle.

El nuevo Cód. Civ. y Comercial[5] introduce nuevos principios en la materia, particularmente a partir del denominado de “democratización de la familia” en el entendimiento de que “el matrimonio heterosexual debe compartir el espacio con otros núcleos sociales que también constituyen familia, como, por ejemplo, las fundadas a partir de una unión convivencial, las que se generan tras la ruptura de una unión anterior, habiendo o no hijos (conformación familiar que se conoce en doctrina -y en menor medida, en la jurisprudencia- como ‘familia ensamblada’”[6]); quedando vedada además toda discriminación en razón no sólo de la orientación sexual de cada componente de la pareja, sino también de su género.

II. La unidad Contribuyente [arriba] -

1. Matrimonio

Sobre la base del art. 14 bis de la CN que consagra como objetivo fundamental la “protección integral de la familia”, se tuvieron en cuenta nuevos preceptos; principalmente, el de “democratización de la familia”. [7] Todo ello en un marco en el que ha tenido una importancia fundamental la incorporación de los tratados de derechos humanos en la CN (art. 75, inc. 22), lo que ha provocado cambios en las relaciones entre los componentes de la pareja.

En línea con la LMI, el nuevo Cuerpo veda toda discriminación en razón no sólo de la orientación sexual de cada componente de la pareja, sino también de su género. Es así que el art. 402 establece que: “. . . Ninguna norma puede ser interpretada ni aplicada en el sentido de limitar, restringir, excluir o suprimir la igualdad de derechos y obligaciones de los integrantes del matrimonio, y los efectos que éste produce, sea constituido por dos personas de distinto o igual sexo.”

En el marco del IG, hasta la sanción de la LMI el principal problema se resolvía poniendo en cabeza del marido la responsabilidad sobre los bienes que no pudieran asignarse específicamente a uno u otro integrante del matrimonio. El cambio provocado por la LMI, ahora subsumido en el nuevo Código, ha complicado las cosas sin que la interpretación del Fisco plasmada en la Circular 8/2011 pueda considerarse una solución definitiva. [8]

2. *Divorcio*

Entre las novedades, aparece la posibilidad de ser solicitado por uno o ambos cónyuges sin tener que esperar un plazo mínimo, eliminando el divorcio por “culpa”. Se protege al cónyuge a quien el divorcio produce un desequilibrio manifiesto que signifique un empeoramiento de su situación, reconociéndose el derecho a una compensación (art. 437 y siguientes).

Además es necesaria la presentación de una propuesta de solución a diversos temas entre los que, por su posible trascendencia tributaria, se destacan el régimen de alimentos y la división de bienes. En este orden, y aunque no es una novedad que derive de este nuevo régimen sino que resulta una injustificada imposibilidad en el contexto de la normativa vigente, sería importante que una reforma de la LIG incorpore el derecho al cómputo de la deducción por cónyuge a cargo cuando exista divorcio y se probara el pago de cuota alimentaria.

Las consecuencias económicas del divorcio son innumerables y pueden trascender el ámbito civil y tener consecuencias tributarias de importancia. [9]

En esta materia, el cónyuge que debe aportar al mantenimiento del otro luego de producido el divorcio, debiera ser compensado al momento de determinar su obligación impositiva permitiéndole deducir un monto equivalente a quien mantiene su condición de cónyuge en el contexto de un matrimonio no disuelto.

3. El patrimonio

El nuevo Código admite la aplicación del principio de autonomía de la voluntad en el régimen patrimonial del matrimonio otorgando a los contrayentes la opción de elegir entre dos regímenes de bienes: comunidad o separación de patrimonios.

Con el nuevo ordenamiento, los cónyuges podrán celebrar antes de casarse, un acuerdo para mantener separados sus bienes.

No existen normas que se refieran al tema en el ámbito del IG. No obstante, podemos presuponer que en cualquier caso, los frutos del patrimonio en cabeza de lo asignado a cada uno seguirán a su titular. En tanto que de darse la alternativa de considerar en comunidad el patrimonio de ambos contrayentes, no existiría diferencia con la situación actual no siendo la celebración del matrimonio -en este orden-, disparador de hecho imponible alguno. Para el caso las rentas derivadas de estos bienes serán imputables a quien pueda acreditar su correspondiente adquisición.

Resulta interesante observar cómo la jurisprudencia ha comenzado a remitir a normas del nuevo Código. Así, se ha señalado que: “Las normas que regulan el régimen patrimonial del matrimonio son de orden público y que, a fin de evitar fraude de terceros, la calificación de los bienes de que son titulares ambos cónyuges, con el objetivo de determinar si son propios o gananciales, es también una cuestión donde impera el orden público y que las partes no pueden modificar por acuerdo de voluntades. No obstante ello, se ha admitido la validez del reconocimiento espontáneo de los cónyuges de las circunstancias fácticas y de tiempo que hacen a la calificación de los bienes, cuando se condice con la realidad y no se advierte con ello, la intención de perjudicar a un tercero. El proyecto de reforma y unificación de los Códigos Civil y Comercial en su art. 465 que, al igual que el actual art. 1272 del CC, enumera qué bienes son gananciales y, mejorando a éste dispone: ‘a) los creados, adquiridos a título oneroso o “comenzados a poseer” durante la comunidad . . .’, con lo cual se incluye a la posesión, a partir del nacimiento de la comunidad, como “causa” de incorporación de la cosa poseída, a la comunidad ganancial.” Concluyendo para el caso en que “...los derechos y acciones sobre el inmueble, al igual que los frutos percibidos por su locación, durante la vigencia de la sociedad conyugal, en la relación interna entre los cónyuges, a los fines de determinar la masa partible, son gananciales.”[10]

4. Las uniones convivenciales

En los últimos años existe una clara tendencia tanto de parte de la legislación como de la doctrina y jurisprudencia orientada a equiparar la convivencia con el matrimonio.[11]

Hoy se reconocen efectos jurídicos de diverso tipo para las parejas que convivan dos años o más (“uniones convivenciales”). Por medio de los arts. 509 a 528 el nuevo Código se refiere a esta figura aunque reconociendo diferencias con la figura matrimonial, con amparo en el art. 16 de la CN a partir del que es posible diferenciar en el tratamiento que corresponde a distintos modelos de familia. Si bien matrimonio y unión convivencial se asemejan (así p. ej.

ambas pueden darse entre personas del mismo sexo), existen marcadas diferencias. El régimen de las uniones es obligatorio y, aunque puede existir un pacto en contrario por los convivientes que debe ser hecho por escrito, muchas disposiciones se aplican de todas maneras. Quienes no estén impedidos de contraer matrimonio y no lo hacen quedarán sometidos a disposiciones similares a las que no hubieran querido seguir decidiendo no contraer matrimonio.[12]

Las consecuencias en el ámbito de la economía particular -y en consecuencia en sus obligaciones tributarias-, de los individuos involucrados pueden ser muy significativas.[13]

No se observa que esta nueva realidad jurídica pueda adaptarse a la actual legislación impositiva. Resulta imperiosa la adecuación de esta última contemplando las pautas que permitan reconocer la existencia de estas uniones a la hora de computar las deducciones por cargas de familia contempladas por el art. 23 de la LIG.

5. La sociedad entre cónyuges

La eliminación de la restricción establecida en el art. 27 de la LSC impidiendo a los cónyuges la integración de sociedades que no fueran del tipo SRL o SA tiene impacto práctico en la órbita del IG. El nuevo art. 27 indica que “Los cónyuges pueden integrar entre sí sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV”. Estas últimas resultan ser las que se reconocen como sociedades “simples”.

Téngase presente que esta restricción obedecía a cubrir la posibilidad de que se intentara alterar el régimen de bienes dispuesto para la sociedad conyugal a partir de una interpretación estricta de lo dispuesto por los arts. 1218 y 1219 del Cód. Civ. prohibitivos de toda convención entre cónyuges que pudiera superponerse con el régimen patrimonial aplicable a la sociedad conyugal.

La cuestión merece un tratamiento específico dentro de la LIG en tanto su art. 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 aportes de bienes cuya titularidad les corresponda de conformidad con las disposiciones de los arts. 29 y 30”.

La jurisprudencia se ha expedido sobre el asunto indicando que deberá respetarse esa condición requiriendo prueba de cumplimiento de lo exigido por el primer artículo mencionado en cuanto a que cada cónyuge debe declarar separadamente las ganancias provenientes de actividades personales, bienes propios o el producido de bienes del cónyuge que efectúa el aporte.[14]

La doctrina ha sostenido que “se admite la sociedad sobre la base de la justificación en actividades personales o en bienes propios o en producido de bienes que, aunque gananciales, tienen su origen en la inversión de rentas atribuibles al cónyuge que efectúa el aporte. La ley pone así de manifiesto un criterio razonable de aceptación de estas

sociedades, que sólo pasan a estar impedidas frente al impuesto cuando uno de los cónyuges pretende integrar el capital con bienes cuyo origen no está justificado que le sean atribuibles, de acuerdo con las normas de la ley del gravamen. La norma legal que comentamos sólo se refiere a sociedades que requieren un aporte de capital y no contempla los casos de sociedades, comunes entre marido y mujer graduados en una misma profesión, que tienen por objeto ejercerla y en que el aporte de capital no existe o no es significativo, frente al aporte de trabajo.

En estos casos, y ante la ausencia de normas especiales, debe primar la admisión de la sociedad sobre la base de la interpretación prevaleciente de las normas civiles, dado que se trata de sociedades civiles; si se tratase de sociedades comerciales, la aplicación supletoria de la norma de derecho comercial haría necesario adoptar, para su admisión, la forma de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada por lo antes expuesto: estas formas societarias requieren la aportación de capital cuyo origen, aunque mínimo, la mujer debería justificar.”[15]

A su vez la jurisprudencia administrativa permite observar que en su oportunidad se entendió que al ser nulas las sociedades de hecho entre esposos, “la responsabilidad de sus integrantes que derive de su accionar, hasta tanto se regularice su situación (transformación) es no subsidiaria, pasando sus miembros a responder por las obligaciones sociales con todos sus bienes -propios, gananciales, privados, societarios, registrables y no registrables-, no existiendo responsabilidad limitada al capital que se pretende adscribir a la sociedad de hecho. La calidad o status de socio se adquiere cuando una persona se organiza con otras de acuerdo con los recaudos legales para constituir sociedades, pero no cualquier contratación común implica que haya sociedad. **Para ello resulta necesario que haya mediado prueba sobre la existencia de aportes para formar el fondo común.**” (el destacado nos pertenece)[16]

También se sostuvo que “no corresponde desconocer el carácter de sujeto pasivo del impuesto a las ganancias a una sociedad de responsabilidad limitada cuyos únicos socios son cónyuges, aun cuando la compra de las cuotas parte por parte de uno de ellos hubiera sido efectuada con un préstamo bancario, cuya cancelación se realizará con recursos procedentes de bienes gananciales del matrimonio, y no con bienes propios.”[17]

El Fisco dio su opinión respecto de una sociedad de hecho entre cónyuges. Hizo mención al art. 27 de la ley de sociedades comerciales, el que impide la conformación de sociedades entre cónyuges, con excepción de las por acciones y de responsabilidad limitada; el art. 29 de dicha norma considera nulas las sociedades en infracción a esta norma. En esa oportunidad concluyó en la no aceptación de nuevas solicitudes de inscripción y, respecto de las ya inscriptas, las intimará a su transformación en uno u otro de los tipos sociales aceptados, o a la cesión de uno a otro socio a un tercero.[18] El Tribunal Fiscal confirmó este criterio.[19]

Se planteó en consulta el caso de una sociedad de hecho con actividad comercial formada por cónyuges, que la AFIP decidió dar de baja; como consecuencia de lo cual, por los años no prescriptos, determinó impuesto a las ganancias del esposo.

Ante ello se requirió la opinión de las autoridades respecto a la aplicación al caso de la compensación por ajustes simétricos prevista en el art. 81 de la Ley N° 11.683.

El Fisco respondió negativamente por no existir identidad de sujeto.[20]

Consideramos equivocada esta conclusión porque parece ampararse exclusivamente en una interpretación literal que no se compadece con el ejercicio de una razonable administración de los tributos. Así, existen antecedentes de origen diverso en favor de aceptar una compensación automática de saldos entre sujetos diferentes de modo de evitar un dispendio procesal inconducente.

Estos antecedentes -anteriores al régimen vigente en cuanto al matrimonio, dan cuenta de la alta importancia -que estimamos deberá mantenerse cuando el nuevo Código entre en vigor-, de lograr demostrar a través de pruebas de seguimiento, el origen en cabeza de cada componente de la pareja del fondeo de la inversión.

Por ello, es posible reconocer hasta ahora una actitud restrictiva de parte de la Administración a aceptar las solicitudes de inscripción de sociedades entre cónyuges que no adopten como vehículo jurídico la forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada. Situaciones en las que el otorgamiento de personalidad fiscal a aquellas (art. 69 LIG), torna inocuo que sus accionistas o cuotapartistas sean cónyuges. Lo mismo ocurre en cuanto al tratamiento de ambos tipos societarios frente a la LIBP (art. 25.1).

III. Los menores de edad [arriba] -

La Ley N° 11.682 de impuesto a los réditos trataba a las ganancias de los menores en forma separada y en forma independiente de la de sus padres. Así lo había establecido la CSJN.[21] El mismo autor señala a continuación que “para enervar la jurisprudencia de la Corte, la Ley N° 12965, art. 1°, párr. 7°, dispuso que tales ganancias debían sumarse a las de quien posee el usufructo de dichas rentas.” Para finalizar sosteniendo que “La acumulación de las rentas de los menores en cabeza de los padres responde a manifiestos excesos de proclividad fiscal, que pueden ser fácilmente eludidos, renunciando los padres al usufructo de los bienes de sus hijos menores, lo que no los priva de su administración (art. 293 CC).”

El art. 19 del nuevo Código establece que la vida se inicia con la concepción en el seno materno.[22]

Ello supone que las personas por nacer son personas humanas desde su concepción y, como tales, titulares de derechos y obligaciones aunque incapaces de su ejercicio.

En línea con este entendimiento el Fisco se ha manifestado por considerar a las personas por nacer como de existencia visible y consecuentemente sujetos de deberes tributarios.[23]

1. La responsabilidad parental

Así como la incorporación a la CN de los tratados internacionales dio cabida a cambios en las relaciones entre los integrantes del matrimonio, también las generadas entre padres e hijos los sufrieron.

Para conseguir un fuerte efecto pedagógico y simbólico se consideró necesario reemplazar en el nuevo Código la expresión “patria potestad” por la de “responsabilidad parental”.

Se reemplaza así la noción de una dependencia absoluta en una estructura familiar jerárquica por la de una responsabilidad abarcativa de una función en cabeza de ambos integrantes de la pareja.

Así, se deroga la figura de “usufructo paterno” por cuanto siendo los hijos sujetos de derecho diferentes a sus padres, los frutos de sus bienes no deben ingresar al patrimonio de sus progenitores, sino que deben ser conservados y reservados para ellos. Sólo con carácter excepcional podrán los padres disponer de esas rentas.

Ello obligará a un cambio en el actual art. 31 de la LIG. Habrá que adecuar el texto a un tratamiento más alineado con el que se reconoce en el marco del IBP; salvo para los casos excepcionales que contempla el nuevo Código, al no usufructuar de esas rentas los padres estarán sólo obligados a presentar las liquidaciones correspondientes a sus hijos menores y a ingresar la obligación con los fondos que administren, pero no a incorporar sus rentas a sus propias declaraciones juradas.

Además se establece que los padres deben la prestación alimentaria a sus hijos hasta los 21 años, límite que se extiende hasta los 25 años si por razón de sus estudios o preparación para un oficio o arte está impedido de proveerse de medios (art. 663)

Estimamos que la LIG deberá adecuar la posibilidad del cómputo de estas cargas de familia (art. 23, c) LIG) a las edades antes referidas. Mantener el límite en 24 años carece de sustento desde que la pretendida autonomía del derecho tributario no aparece como una razón de justificación suficiente.

Sin perjuicio de lo anterior, los cambios confirman la posibilidad -desde siempre aceptada pacíficamente por el Fisco-, de que ambos cónyuges puedan deducir a sus hijos como carga de familia en tanto se cumpla con los requisitos correspondientes.

Finalmente, el nuevo Código mantiene en lo sustancial la presunción de filiación, al señalar que “excepto prueba en contrario, se presumen hijos del o la cónyuge los nacidos después de la celebración del matrimonio y hasta los 300 días posteriores a la interposición de la demanda de divorcio o nulidad del matrimonio, de la separación de hecho o de la muerte...” (art. 566).

IV. Las sucesiones indivisas [arriba] -

Aparece en el Libro V del nuevo Código la regulación de la cesión de herencia. Si bien es un contrato, el mismo fue incluido por razones prácticas dentro de las normas que tratan el derecho de sucesiones.

Considerando que la LIG contiene disposiciones expresas con respecto a los efectos sobrevinientes al fallecimiento de la persona física[24], adquieren especial interés la nueva normativa referida al estado de indivisión tendiente a cubrir algunos puntos oscuros de la legislación vigente para la etapa que va desde la muerte hasta la partición.

La significación tributaria de la partición es, incluso en el régimen vigente, muy significativa. Así se ha sostenido que “desde el día siguiente al de la fecha en que se dicta la declaratoria de herederos y hasta el día en que se apruebe la cuenta particionaria, ya sea judicial o extrajudicialmente, cada uno de los sucesores será contribuyente por la parte proporcional de las ganancias y por los bienes de la sucesión que le corresponda según sus derechos hereditarios establecidos en aquella declaratoria, es decir, son considerados como contribuyentes independientes y cada uno debe declarar sus réditos que le pertenecen a título propio y sumarle aquella parte proporcional de participación.” En ese contexto, “la circunstancia de que el juez del sucesorio haya decretado la indisponibilidad de los bienes atento a una acción de petición de herencia, no hace cesar el efecto de la declaratoria de herederos, es decir, no le quita el título de heredero universal que le corresponde a cada uno de los allí mencionados hasta tanto no se modifique la misma y, por ende, no los exime de la obligación tributaria que pesa sobre su cabeza.”[25] Incluso desde el punto de vista procesal, a partir de la declaratoria cualquier reclamo correspondiente a la sucesión deberá dirigirse a cada uno de los herederos en su carácter de responsables por deuda propia (art. 5 Ley N° 11.683), ya que tal “sucesión indivisa” dejó de existir.[26]

Lo antedicho también resulta aplicable en el supuesto de aprobación del testamento.

La sucesión indivisa resulta una continuidad de la personalidad fiscal del causante frente al IG.[27]

V. Nuestras conclusiones [arriba] -

De lo expuesto precedentemente, surge que existen situaciones que pueden resolverse a partir de la normativa vigente en ambos tributos.

Indudablemente hay muchos aspectos novedosos que merecen un urgente replanteo de las normas tributarias específicas.

Por ello, se podrían ensayar desarrollos que permitieran definir el mejor camino a seguir en cada caso. Pero no sería más que un limitado ejercicio académico que no puede reemplazar al que corresponde por naturaleza a nuestros legisladores. Además, prestigiosos autores -tal como aquí hemos comentado-, ya se han manifestado con planteos muy atendibles de posibles soluciones.

Ante ello sólo corresponde alertar sobre la urgencia de la situación creada a partir de los profundos cambios operados en los Códigos de fondo y también en el régimen jurídico del matrimonio.

Como se alertó, la única reacción visible ha tenido origen en el Organismo recaudador a partir de una norma de muy inferior categoría a lo que seguramente hubo que recurrir para resolver la urgencia de los problemas que en la práctica se presentaban ante los vencimientos de las liquidaciones anuales. Pero se lo hizo a las apuradas y a partir del empleo de un criterio que en muchos casos resulta de muy difícil aplicación; esto es, el de la identificación del origen de los fondos en el ámbito de una relación de pareja para justificar la titularidad individual de los patrimonios. Ni más ni menos que tan difícil como asignar individualidades en el contexto de una economía signada por su naturaleza condominial lo que resulta una contradicción en sí misma.

La reforma de las leyes fiscales deberá hacer que éstas se adecuen a la nueva realidad jurídica tratando de hacer que sólo excepcionalmente y por imperiosa necesidad, deba recurrirse a la autonomía reconocida al género tributario para apartarse de las normas de fondo.

Finalmente, será de gran importancia práctica que la modificación legal contemple expresamente y sin limitaciones, la posibilidad de que ante situaciones que enfrentaran a los contribuyentes con el Fisco en materia de asignación de rentas y bienes en el contexto de situaciones familiares, el eventual reclamo se circunscriba exclusivamente a la diferencia de impuesto previa compensación con el que hubiera ingresado aquél sujeto que en la interpretación de las autoridades no debiera haber tributado. Ello, además de justificado en razones de equidad y economía procesal, estaría en línea con el objetivo perseguido con lo dispuesto por el art. 81 de la Ley N° 11683 a la vez que enmarcaría la cuestión en el ámbito de la buena fe que debe guiar el accionar de la Administración.

La crítica ante la carencia normativa apuntada abarca a todo el universo: bancadas afines al Gobierno y opositores.

[1] Este trabajo ha sido elaborado sobre la base de un artículo anterior de los mismos autores, publicado por Editorial ERREPAR: “Cambios en derechos de familia: aproximación a algunas de sus consecuencias tributarias”

[2] Rodolfo R. Spisso: “Derecho Constitucional Tributario”, Quinta edición, Ed. AbeledoPerrot, 2011, pág. 425

[3] Spisso en op. cit., pág. 432, considera que con la sanción de la ley 26618 el art. 30 no ha quedado expresa ni tácitamente derogado, y que aquella ley ha acentuado la inconstitucionalidad “que si bien ha tornado inaplicable el art. 30 de la LIG para el matrimonio homosexual, lo torna gravemente discriminatorio, en cuanto pudiera resultar perjudicial para los integrantes de un matrimonio heterosexual, por violación al principio de igualdad, art. 16 de la CN.” Agrega que “no se ha tenido en cuenta con la sanción de la Circular 8/2011 . . . que la acumulación de determinadas ganancias generadas por la mujer en cabeza del marido, art. 30 LIG, puede resultar más favorable para los integrantes de la sociedad conyugal”, por permitir amortiguar la progresividad. Y, en lo que es claramente una crítica velada al feminismo del régimen vigente antes de la modificación al régimen matrimonial, el autor citado señala que “. . . también puede darse el caso de un matrimonio desavenido en que la mujer se desinterese de la situación fiscal de su marido y exija la plena aplicación de los arts. 29 y 30 de la LIG, y por ello traslade sobre su esposo el peso de una mayor tributación por la acumulación en cabeza de éste de determinadas ganancias que ella ha generado, administrado y gastado en beneficio personal.”

Otros autores consideran de cumplimiento imposible lo indicado por la Circular “atento a que las confusiones patrimoniales existentes en el bolsillo de cada cónyuge y en el bolsillo del matrimonio . . ya que si ambos contribuyentes aportaron bienes y rentas a la sociedad conyugal, no existe una forma sencilla de demostrar el origen y aplicación de fondos . . .”. Y de allí que propongan que cada cónyuge declare las rentas sobre los bienes que administra siguiendo lo dispuesto por el CC en su art. 1276 (Nelson N. Bilbao y Dolores Orallo: “Ley de matrimonio igualitario. Su implicancia en la ley de IG y de BP”, DT Errepar XXXII, Abril 2012). Ello viene incluso refrendado por alguna jurisprudencia donde la exigencia de la prueba del origen de los fondos con los que se adquirió un bien la muestra como muy dificultosa y controversial (ver TFN, Sala A, “Conte Grand, Gerardo Amadeo”, 12/4/2011)

[4] Los diarios han dado cuenta de la existencia de proyectos para modificar la LIG y la de IBP para adecuarlas a los cambios de la LMI: - presentado por el diputado Fernando Yarade (INFOBAE 25/11/2011); - presentado por los senadores María de los Ángeles Higonet y Carlos Verna (INFOBAE 27/3/2012)

[5] Ley 26.994 - BO 8/10/2014, con vigencia a partir del 1/1/2016. Ha sido lamentable el proceso de aprobación de una norma de tamaño trascendencia para la salud republicana de nuestra Nación, con un retiro masivo de la oposición en la Cámara de Diputados, y con acusaciones de vicios de ilegalidad que motivaron la presentación de denuncias penales ante la Justicia Federal -contra el Presidente de la Cámara baja-, por haberse sometido a debate el proyecto sin el debido dictamen de Comisión. Pareciera que para el oficialismo no existen las pautas constitucionales que obligan al debate (p. ej. los arts. 78 y 83 de la CN), y que con dar intervención a algunos especialistas y representantes de algún grupo cuyas conclusiones nadie considera, es suficiente para seguir adelante con la propuesta presidencial

[6] Fundamentos del anteproyecto

[7] Fundamentos del anteproyecto

[8] Así hay autores que han propuesto que ante las dificultades del caso, una nueva norma podría consagrar la atribución por mitades de las rentas y bienes que no correspondieran ser

declarados específicamente por alguno de los cónyuges en virtud de las normas vigentes. Ver al respecto, Jorge Jalfin: “Implicancias tributarias del proyecto de unificación del Código Civil y Comercial en materia societaria” (15° Congreso Tributario CPCE CABA - 2013). En otro caso se afirmó que debieran atribuirse a cada cónyuge “proporcionalmente y en caso de duda respecto a esa proporción, lo razonable sería asignarlos en partes iguales.” (Verónica A. Agüero, “La sociedad conyugal impositiva a partir de la sanción de la ley de matrimonio igualitario”, Consultor Tributario N° 54, Agosto 2011, pág. 47).

En cuanto a trabajos críticos acerca de la circular 8/2011, pueden citarse: Luis O. Fernández: “La atribución de bienes gananciales”, Práctica Profesional; Martín R. Caranta “La sociedad conyugal según la AFIP. Circular 8/2011: ¿aclaración o modificación?”; Fernando García: “Del ´matrimonio igualitario´ a la ley de ´identidad de género´ (losalierisdejarach.com.ar) y “Nace polémica sobre el tratamiento impositivo de bienes gananciales”, AF Novedades fiscales, 10/5/2011.

Con anterioridad a la aparición de la Circular 8 se publicó el trabajo de Darío Rajmilovich “La ley 26618 modifica el Código Civil: sus implicancias en la imposición de las personas físicas”, PET, 13/8/2010. Allí se señala que la única posibilidad interpretativa consiste en no aplicar el art. 30 de la LIG al caso de matrimonios del mismo sexo por imposibilidad jurídica. “Por tanto, el art. 28 de la LIG será aplicable sólo con relación al art. 29 de la misma ley, el cual establece el criterio de atribución primaria a cada cónyuge con relación a las ganancias provenientes de actividades personales . . ., bienes propios y bienes adquiridos con el producto del ejercicio de las actividades mencionadas. En los restantes casos, a pesar del texto de dicho art. 28, se aplican las disposiciones del Código Civil, a los fines de distribuir las rentas de bienes gananciales (regla residual), 50 % a cada cónyuge.” Agregando luego que “con relación a los matrimonios tradicionales, se verifica una discriminación legal negativa respecto de los matrimonios de cónyuges del mismo sexo; el remedio jurídico consiste en la declaración de inconstitucionalidad del art. 30 de la LIG y del art. 51 de su reglamento, sobre la base del principio de igualdad (arts. 4 y 16, CN)...”

[9] Sólo a título de ejemplo, la jurisprudencia ha señalado que la sentencia de divorcio no implica la separación inmediata de bienes. La situación planteada era la siguiente: la ex cónyuge del fallido apeló la decisión mediante la cual el juez de grado desestimó su pretensión de dejar sin efecto el embargo y subasta del 50 % de un inmueble. El mismo se encontraba inscripto en un 100 % a nombre del fallido revistiendo carácter ganancial de su exclusiva administración por haberse adquirido durante el matrimonio mientras que a la fecha de la quiebra la sociedad conyugal se encontraba vigente, existiendo un obstáculo insalvable para que el cónyuge no fallido pueda disponer de la propiedad. Aunque se reconoció en el caso la existencia de una sentencia de divorcio vincular posterior, se concluyó en que la disolución de la sociedad conyugal no importa separación inmediata de bienes; a partir de allí existe un estado de indivisión postcomunitaria que desembocará en la partición de bienes, e ínterin subsistirá el régimen de deudas por lo que el cónyuge será responsable de las deudas que asuma con los bienes propios y aquéllos de su administración reservada. (CNA en lo Comercial, Sala B, “Gerschenson, Alejandro M. s/quiebra, Incidente de realización de bienes”, 23/9/2011). En otra causa, se concluyó que corresponde excluir de la subasta, el 50 % indiviso de ciertos inmuebles, en el entendimiento de que eran bienes gananciales del fallido de un vínculo matrimonial disuelto con anterioridad al decreto de quiebra producto del fallecimiento de su cónyuge (CNA en lo Comercial, Sala E, “Vaccaro, Salvador Vicente s/ quiebra”, 10/7/2014)

También se sostuvo que “El carácter ganancial de los bienes sólo tiene virtualidad en las relaciones entre los cónyuges, pero resulta irrelevante para los terceros acreedores, cuya prenda común se halla conformada por el patrimonio del deudor, sin distinción entre bienes propios o gananciales. Aquella calificación solamente da lugar a la aplicación de recompensas entre los cónyuges, en oportunidad de la liquidación de la sociedad conyugal.” (CNA en lo Comercial, Sala E, “Coelho, Elbio E. s/quiebra”, 16/3/1993)

[10] CA de Familia de Mendoza, “D.A.F. c/ Z.F.A. por separación de bienes”, 31/3/2014

[11] De acuerdo con un informe difundido por la Dirección General de Estadística y Censos de la CABA, mientras que en 2013 la relación entre uniones civiles y matrimonios era de 1 a 17, diez años atrás era 1 a 217; por otra parte, en 2013 la cantidad de certificados de convivencia tramitados superó por primera vez a la de matrimonios: 12.712 vs. 11.206. El informe también resalta que entre 1990 y 2013 la cantidad de matrimonios convencionales en la ciudad cayó de 21.966 por año a 11.642 (Diario La Nación, edición del 24/10/2014). Spisso, en op. cit., pág. 429 y ss. cita, entre otros antecedentes que dan cuenta de la equiparación entre ambas figuras, los siguientes: art. 248 de la Ley de Contrato de Trabajo que otorga la indemnización por extinción del contrato en caso de muerte del trabajador a la mujer que hubiere convivido públicamente con aquél en aparente matrimonio durante un mínimo de dos años anteriores al fallecimiento; ley 23570 que reconoce el derecho de pensión a quienes hubieren convivido en aparente matrimonio; leyes de emergencia locativa que abarcaron en el concepto de núcleo familiar a los convivientes no unidos en matrimonio; jurisprudencia que extendió los beneficios de obras sociales a personas que convivían en relación de aparente matrimonio con el afiliado titular; y que también reconociera pretensiones resarcitorias de la concubina por la muerte de su compañero cuando se hubiera demostrado que aquélla era sostenida económicamente por éste.

[12] La asimilación se observa incluso en jurisprudencia reciente que remite al proyecto del nuevo Código. Así se sostuvo que “excluir a la familia de hecho del beneficio del régimen de familia importa una discriminación infundada e inaceptable, pues con aquella restricción se vulnera el principio de autonomía de la voluntad que resulta ser uno de los pilares sobre los que se asientan los derechos humanos y sus implicancias”; ello en el marco en el que una pareja convivente sin hijos pretendía inscribir un inmueble que tenían en condominio bajo el Régimen de bien de familia. (CNCivil, Sala M, “C.J. c/ Registro de la propiedad inmueble de la Capital Federal s/Recurso directo a Cámara” - 16/5/2014)

[13] Así p. ej., la jurisprudencia permite identificar causas en las que se concluyera que un inmueble adquirido durante el concubinato anterior a la celebración del matrimonio, no debía considerarse bien “ganancial” (CNA en lo Civil, Sala G, “V.A.M. s/sucesión ab intestato”. 16/3/2011)

[14] CNACAF, Sala III, “Nesci, Ana María” - 11/3/2002 y TFN, Sala D - 14/11/2000; TFN, “Rossi, Jorge A.” - 10/3/2003.

[15] Enrique J. Reig, Jorge Gebhardt y Rubén H. Malvitano: “impuesto a las ganancias”, Ed. Errepar, pág 274 - 2010

[16] Dictamen DAL N° 110/2000

[17] Dictamen DAT N° 13/2000

[18] Dictamen DAL N° 52/2001. En un interesante trabajo, José R. D´Agostino (“Sociedades de hecho entre cónyuges, para el desempeño de la actividad agropecuaria”), rechazó en forma contundente la aplicación de este Dictamen para el caso de sociedades de hecho entre cónyuges para el desempeño de actividad agropecuaria considerando que “el reconocimiento de que la sociedad civil de hecho dedicada a la actividad agropecuaria sin proceso de fabricación posee tal naturaleza, y que al no pactarse entre los socios una responsabilidad solidaria no se afecta el régimen de bienes del matrimonio, dicha sociedad es jurídicamente válida.”

[19] TFN, Sala A, “Cecowski, Jorge B. - 2/6/2004

[20] Comisión de Enlace AFIP - CPCE CABA, reunión del 7/12/2011, con cita del Dictamen DAL 63/99

[21] “Orsolini de Detry v. Fisco nacional”, Fallos 176:242, citado por Rodolfo R. Spisso, op. cit., pág. 427

[22] Este artículo generó profundas diferencias incluso entre miembros de la bancada oficialista en Diputados

[23] Así lo ha dicho expresamente con respecto al impuesto a las ganancias a través del Dictamen (DAL) 88/99

[24] La sucesión indivisa como sujeto impositivo nació con el propósito de resolver en

términos prácticos los problemas que de otro modo podrían presentarse en cuanto a la asignación de rentas y bienes frente a la posibilidad de que existan, a partir del fallecimiento mismo del causante, herederos incapaces o indignos para suceder o incluso desconocidos al momento del fallecimiento. La CSJN ha señalado que no constituyen personas de existencia ideal ni ficta ni jurídica para el CC ni son una creación legal con personería jurídica independiente de la de sus miembros (Von Harder, Ana Sturn, 17/1/1941)

[25] TFN, Sala B, “Manubens, Blanca Rosa y acum.”, 13/5/2011

[26] Al haberse producido la declaratoria de herederos, la sucesión indivisa desaparece como sujeto del gravamen (Dictamen 30/2008). Ver también CNACAF, Sala II, “Sucesión de Francisco La Grottería”, 23/10/2008

[27] Esta conclusión se ampara en diversas características de la liquidación de la obligación tales como el cómputo de deducciones personales, traslado de quebrantos, etc. No obstante que en algún caso el Fisco opinó que se constituía en “un sujeto pasivo del impuesto a las ganancias nuevo, distinto e independiente de la persona del causante” (Dictamen DATJ 8/1985), la jurisprudencia de la CSJN ha tenido un sentido inverso a tal entendimiento: “Elicagaray, Pedro N., su sucesión c DGIRéditos”, 8/11/1943