

15° Congreso Tributario

7 al 9 de octubre de 2015

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Tema II

Aspectos Fiscales del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994)

Presidente: Dr. Luis O. Fernández

Relator: Dr. Daniel N. Malvestiti

Directivas de Relatoría

I – Marco de análisis previo

El Código Civil y Comercial de la Nación unificado a través de la ley N° 26.994 y con vigencia a partir del próximo 1° de agosto de 2015 contiene un conjunto de reglas de destacada tradición en la doctrina, la jurisprudencia y la legislación argentinas que han ido avanzando en forma permanente e intensa, en particular, desde la reforma de nuestra Carta Magna en 1994 que brinda tutela a la persona a través de los derechos contenidos en las Declaraciones y Tratados Internacionales.

A partir de la unificación esgrimida se producen severas revisiones a las normas vigentes actualmente, 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 los cambios van a tener en cuanto a la norma tributaria en general y a los impuestos en particular.

En virtud de los importantes cambios esgrimidos en la legislación de fondo el Comité Científico del 15° Congreso Tributario tiene el propósito de analizar la problemática que se plantea a partir de las modificaciones que provoquen o propicien dichos cambios, específicamente, en el ámbito impositivo.

Claro está que para las diversas propuestas de trabajos que se formulen en el ámbito recién enunciado deberán tenerse en cuenta ciertos mandatos que resultan de aplicación exclusiva en el derecho tributario a diferencia de otras ramas del derecho.

Y en este sentido, la interpretación de las normas legales constituye una actividad esencial que consiste en determinar el verdadero sentido y alcance de las mismas, siendo la “hermenéutica” la ciencia que, por un lado, analiza los diversos métodos que pudieran aplicarse y, por el otro, establece las reglas tendientes a efectivizar aquello.

No por nada la ley de procedimientos tributarios N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), norma rectora a nivel nacional, da inicio a la gran cantidad de regulaciones que puede encontrarse en la relación fisco-contribuyente partiendo con un mandato claro dirigido al intérprete y basado en el principio de la “significación económica”.

Asimismo, como señala con acierto el maestro Dino Jarach, la circunstancia de que se deba atender a la significación económica de la ley no puede llevar a afirmar que las leyes tributarias se interpreten económicamente y no jurídicamente ya que considerar esto último constituiría un verdadero desatino, puesto que los textos tributarios, como todos los demás, siempre se interpretan de acuerdo con la técnica jurídica y, por lo tanto, la consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, sino más bien, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales. (cfr. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Editorial Cangallo, Bs. As., 1993, págs. 401 y sgtes.)

Sin embargo, pese a que el derecho tributario es una de las ramas del derecho público, disociado nítidamente del derecho privado, no debe dejar de reconocerse que aquél se encuentra asentado sobre un fondo común de derecho produciéndose entre las normas una relación en función del objeto, la materia y el contenido, lo cual en el ámbito de la aplicación normativa puede dar lugar a supuesto de reenvío recepticio como así también a casos de aplicación supletoria o subsidiaria. (cfr. “Cambio Santiago S.A.”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “B”, 19/08/2010). Otra corriente jurisprudencial postula que no si no hay un reenvío explícito a otra norma no podría aplicarse esta última (cfr. “Dowd de Gardey, Patricia Flavia”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “B”, 23/12/1999).

De tal modo, el artículo 1° de la ley de rito fiscal señala que *sólo* cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones impositivas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

Esto obliga a reflexionar que el condicional que precede a la formulación interpretativa provoca que el derecho privado cumpla un rol “supletorio” o “complementario” del derecho tributario pero en modo alguna permite una interpretación “paralela” y mucho menos “analógica”.

En materia jurisprudencial así lo ha dispuesto claramente la Corte Suprema de Justicia de la Nación al convalidar la emigración al derecho privado, siempre que sea con carácter supletorio (cfr. “Obras Sanitarias de la Nación c/Castiglioni y Lissi, Jorge A. L.”, 02/04/1985 y “Oscar Lanfranchi S.A.”, 01/09/1983) aunque precisando que no rige cuando los principios civiles discrepan con la letra o resultan inadecuados para la solución de los problemas tributarios. (cfr. “Pirolo de Capurro, Lucía M. y otros”, 10/03/1961)

En rigor, admitió la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho tributario, en el entendimiento que esta disciplina no se encuentra al margen de la unidad general del derecho ni es incompatible con los principios del derecho civil; sin embargo, precisó que no deben existir normas específicas que regulen la cuestión de derecho público de que se trate, como así tampoco que se realicen discriminaciones que resulten impuestas por la naturaleza de lo que constituye la sustancia del derecho público.

Partiendo de esta premisa, los trabajos y/o propuestas que se presenten deberán tener en cuenta la alegada autonomía científica del derecho tributario explicada muy sólidamente por Horacio García Belsunce al señalar que esta rama del derecho tiene conjuntamente: 1) autonomía teleológica o de fines que se da cuando una rama jurídica tiene fines propios y distintos de las demás; 2) autonomía estructural u orgánica que se presenta cuando el contenido o las instituciones que integran determinada rama del derecho tienen naturaleza jurídica propia, en el sentido de que es distinta de la de las otras ramas del derecho, o sea, que no se encuentra su fuente en ellas y, además, esas instituciones distintas son uniformes entre sí en cuanto

responden a una misma naturaleza jurídica y 3) autonomía dogmática o conceptual, puesta de manifiesto cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación. (cfr. “Temas de derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, págs. 28 y 36/39 y “La autonomía del derecho tributario (A cuarenta años de mi primera clase universitaria)”, Depalma, Bs. As., 1996, pág. 17).

Con el correr del tiempo, se fortaleció la postura a favor de la autonomía del derecho tributario sustantivo que, en especial, aquí importa en su relación con los códigos de fondo y más precisamente con la unificación de los Códigos Civil y Comercial —en cuanto a sus efectos fiscales— que ameritan estas directivas.

II – Metodología

Primeramente, se propone analizar para cada tributo, en qué medida sus normas aparecen contenidas o soportadas en la legislación civil o comercial y fijado esto, si existe la posibilidad que con el nuevo Código pueda seguirse aplicando la legislación impositiva sin ningún tipo de inconvenientes.

En segundo término, en aquellos casos que haya diferencias en la legislación civil y comercial que provoquen la imposibilidad de aplicar la ley tributaria en su estado actual de vigencia, debería proponerse, de *lege ferenda*, modificaciones a la misma para permitir y facilitar la aplicación de los impuestos. Debe aclararse que estas propuestas deben ser de carácter general no observándose como redituable ahondar en detalles ya que el propósito principal del Comité Científico consiste en evaluar “a primera vista”, en particular para exhibir los conflictos que se planteen y aquéllos en los cuales se requieran modificaciones a la leyes tributarias pertinentes alcanzando dicho objetivo con la argumentación debidamente fundamentada del cambio propuesto, sin entrar a sugerir textos o redacciones las cuales, claramente, son ajenas a los trabajos que se presenten y amén que dicha labor específica le cabe al legislador por expreso mandato constitucional.

Por último, resulta deseable que se diferencien las situaciones anteriores de los análisis que se propongan a partir de nuevas incorporaciones que ha tenido el Código Civil y Comercial de la Nación, tales como en el caso de los derechos reales o los contratos que estando en forma previa innominados pasan a formar parte de la nueva codificación (v.gr. factoraje, agencia, entre otros) y que no han sido motivo de normativa legal tributaria específica alguna. En estos casos serán necesarias propuestas dirigidas a explicar, de ser posible, como puede dársele continuidad a la aplicación de las normas tributarias vigentes a los nuevos derechos o contratos.

III – Algunos temas

A continuación citaremos en forma genérica algunos cambios o incorporaciones que se han producido en la nueva legislación y su vinculación con los impuestos que aparecen afectados. Esta nómina es sólo a modo de guía orientativa ni constituye un listado taxativo y limitativo para el análisis de los diversos institutos que existentes o nuevos pueden profundizarse a tenor de las consecuencias que generan en el ámbito tributario.

Independientemente de lo recién señalado, la inclusión de otros temas distintos a los aquí detallados deberá ser adecuadamente fundada con especial énfasis en citar en forma explícita la vinculación que existe entre el nuevo tópico elegido y la legislación impositiva.

Esta relatoría considera que no forman parte de la temática que se pretende abordar aquellos trabajos que, por ejemplo, sólo exhiban motivaciones programáticas u opiniones sobre las modificaciones impetradas en la nueva codificación y su vinculación con otras ramas del derecho afines a las ciencias económicas como puede ser el derecho societario o concursal, en atento se alejan del cometido pretendido por el Comité Científico en cuanto limitar las propuestas solamente a los aspectos fiscales en particular.

1) Derechos de familia

Se han producido modificaciones en cuanto al matrimonio así como la incorporación de la unión convivencial, el usufructo de los bienes de los hijos, la desaparición de la patria potestad y la creación de un régimen de responsabilidad parental, la obligación alimentaria con los hijos así como la administración de los bienes de los mismos y la utilización por los padres de las rentas de aquellos, así como también las disposiciones sobre el régimen de ausentes y la emancipación.

Asimismo, habrá que ver como inciden en las modificaciones impetradas al matrimonio tanto el régimen de comunidad de bienes como el de separación de los mismos así como también los efectos que produzcan los pactos de convivencia en materia de las uniones convivenciales, apareciendo como interesante el análisis que provocaría en el impuesto a las ganancias, los cambios de régimen atento que podrían generar una vía de escape hacia la elusión en virtud del escaso tiempo de antigüedad que ostentan como requisito (1 año).

En el impuesto a las ganancias, básicamente, esto guarda relación con el régimen de bienes de la sociedad conyugal, con las deducciones personales y con la declaración de las rentas de los hijos, situación ésta que se reitera en cuanto al impuesto a la ganancia mínima presunta habida cuenta que la ley mencionada en primer término resulta ser de aplicación supletoria. Así también, la extensión de la obligación de alimentos, por ejemplo en determinada situación de los hijos del cónyuge ameritaría considerar si estos últimos no deben ser declarados también como familiares a cargo. Asimismo, un tema que ha tomado reciente notoriedad por lo novedoso de la cuestión fue el relativo al hijo nacido de dos mujeres por donación de óvulos dándole el nombre del donante lo cual lo lleva a tener tres apellidos y la duda es, en rigor, si también tendría tres padres ?.

No puede dejar de soslayarse que se encuentra pendiente de modificación –desde hace bastante tiempo ya- tanto en la ley del impuesto a las ganancias como en el impuesto sobre los bienes personales atento la aparición de la ley de “matrimonio igualitario”, la adaptación normativa de la atribución a cada cónyuge tanto de ganancias como de bienes, modificación legal ésta que intentó soslayarse mediante la emisión de un acto externo que no genera efectos jurídicos es decir que no tiene el menor grado de obligatoriedad (cfr. Circular 8/2011 -AFIP-)

En lo que refiere al impuesto sobre los bienes personales la desaparición del régimen de patria potestad deja sin sujeto pasivo al responsable de la declaración de los bienes de los hijos.

2) Derechos reales

En esta rama jurídica se han creado diversos derechos nuevos, a saber: de superficie, los conjuntos inmobiliarios, la propiedad horizontal y el derecho real de garantía, así como también el tiempo compartido y el cementerio privado.

En el impuesto a las ganancias, la propiedad horizontal, al derogarse la ley 13.512 requerirá probablemente la modificación del artículo 49 de la ley del tributo. En cuanto al derecho real de superficie, aparece como de muy difícil determinación la renta en base a la normativa actual del impuesto, pareciendo un poco más sencilla dicha adecuación en el resto de los derechos reales. Precisamente, así como pasa con otros derechos reales la falta de regulación impositiva de varios de ellos (v.gr., las servidumbres, en particular las que tengan carácter oneroso) resulta ser también un tema digno de tratamiento tributario.

En el impuesto sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta casi con seguridad se requerirá un plexo normativo en materia de valuación ya que la vigente para los “demás bienes” se considera insuficiente e inadecuada y la relativa al usufructo y a la nuda propiedad, resultan inaplicables.

En el impuesto al valor agregado habría que ver la solución a adoptar en cuanto a las obras sobre inmueble propio o de terceros en el caso del superficiario.

3) Contratos

Se incluyen algunos contratos que ya habían sido creados por leyes anteriores plenamente vigentes a la fecha de las presentes directivas (v.gr. fideicomiso, leasing, obras y servicios, suministro, consorcios de cooperación, de agencia, de concesión, franquicias) y otros, que hasta la fecha aparecían como innominados tal como el contrato de factoraje.

En lo que refiere al impuesto a las ganancias debe señalarse que en lo atinente al contrato de leasing los aspectos impositivos se encuentran incluidos en el decreto N° 1038/2000 y esto, inexorablemente, plantea una duda en derredor de su vigencia y amerita analizar concienzudamente si es o no un caso de ultraactividad de aplicación de la norma reglamentaria recién señalada. Esto responde al hecho concreto de que la ley N° 26.994 de unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación derogó la ley N° 25.248 que contenía al leasing –con la salvedad de los artículos 22 a 25 que regulan aspectos tributarios vinculados al IVA- y que era la específicamente reglamentada por el decreto citado *ab initio*. Debe ser motivo de análisis si existe o no, a tenor de lo expuesto, un vacío legal que deja a la nueva normativa huérfana de reglamentación impositiva.

Tanto en el impuesto sobre los bienes personales como en el tributo a la ganancia mínima presunta ocurre una situación similar en cuanto a la carencia de normas de aplicación.

En lo que respecta al fideicomiso, las nuevas normas incluyen para los beneficiarios el derecho de acrecer de los demás cuando alguno de ellos no acepta, renuncia o no llegare a existir cuestión que desde el punto de vista impositivo debe ser analizada indiscutiblemente y sobre todo cuando la adquisición de tal derecho se realice a título oneroso.

En el mismo contrato a que recién nos referíamos, el hecho de que pueda llegar a ser beneficiario el fiduciario merece estudiarse puesto que podría configurarse una confusión entre los resultados de ambas funciones.

En los impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta los cambios introducidos en el contrato de fideicomiso, en principio, no alterarían su tratamiento.

Asimismo, en las modificaciones efectuadas al contrato de locación, en especial, las referidas al tratamiento de las mejoras realizadas por los inquilinos adquiere especial importancia en el impuesto a las ganancias para establecer la renta del propietario y la valuación de bienes mejorados en los tributos a la renta, sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta.

Asimismo, la nueva definición de la “compraventa” elimina la actual condición que requiere la adquisición de bienes con el propósito de enajenarlos y ello resulta ser la consecuencia de haberse eliminado la figura del “acto de comercio” así como también de haber desaparecido la condición de “comerciante”. Debería ser motivo de análisis si con el nuevo Código Civil y Comercial desaparece el aspecto subjetivo en el hecho imponible en el impuesto al valor agregado quedando alcanzado –de ser así- la venta de cosas muebles –incluidos rodados- por parte de particulares así como la venta de bienes de uso en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos donde en las diferentes jurisdicciones aun aparece como excluida de la base imponible.

4) Sociedades

En este tópico ha habido grandes cambios en virtud de la creación y eliminación de determinadas figuras societarias que ameritarán cambios legislativos para adecuar las normas impositivas a los tipos societarios vigentes a partir del 1° de agosto de 2015, si bien ello no implicar alterar en lo más mínimo su gravabilidad dado que el artículo 2° de la ley del impuesto a las ganancias no hace referencia a sujetos en particular sino a lo que se obtiene y que a la postre resulta alcanzado por el tributo.

De todos modos, las normas aplicables en materia de disolución de sociedades que anteriormente tomaba en cuenta el carácter civil o comercial de la misma, a partir de la modificación amerita un análisis más profundo en lo que refiere a las consecuencias de dicho cambio en materia impositiva.

Asimismo, resulta de amplio interés al ámbito profesional, la eliminación de las sociedades civiles complicándose de este modo la gravabilidad de sus ingresos en el impuesto a las ganancias a pesar de la postura surgida a partir del reciente fallo “Paracha, Jorge Daniel” de nuestro Máximo Tribunal y los específicos fundamentos dados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que parecieron haber dejado claro que el cambio impetrado a la ley 19.550 no provoca alteración de lo decidido.

Otro tema –no aplicable a las sociedades de profesionales en cuanto a lo que se concluye- podría estar dado por la “reorganización” de sociedades o empresas, la cual sólo está admitida en el ámbito de la tercera categoría del impuesto a las ganancias, pero no para la cuarta y la “transformación” o cambio de tipo societario –que no está incluida dentro de las formas de reorganización que prevé la ley del tributo- de una sociedad en otra va a provocar que si una sociedad civil se transforma en una sociedad comercial, las convertirá en sujetos del impuesto a las ganancias, bajo el criterio de lo devengado, sin tener derecho al goce de las exenciones del artículo 20 de la ley del tributo que gozan aquellos que no practican ajuste por inflación.

5) Personas y Sucesiones

En esta temática cobra importancia el nuevo concepto de persona y donde queda la vieja interpretación efectuada por la Dirección General Impositiva en relación al dictamen que concluye en sindicar como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias a las personas por nacer.

Asimismo, la licitación de los bienes de la sucesión o el tema vinculado a los hijos nacidos después del fallecimiento por técnica de reproducción asistida crean algunas curiosidades en materia impositivas y efectos que pueden llegar a profundizarse cuando se analiza pormenorizadamente la figura bajo análisis.

6) Otros temas

* Vigencia: sería de sumo interés explorar una cuestión importante en cuanto a si las normas del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación se aplican sólo a la situaciones que se produzcan a partir de su entrada en vigencia o afectan también a las consecuencias futuras de actos jurídicos que ya se encontraban vigentes al 1º/8/2015.

* Privilegios: el privilegio fue definido como la calidad que corresponde a un crédito a ser pagado con preferencia a otro, resumiendo idénticas palabras a las que contenía el Código Civil (art. 3875) derogado pero se complementa con otras condiciones que van más allá de su definición las que muestran cómo puede ejercitarse el privilegio. En este sentido el nuevo Código Civil y Comercial vuelve a legislar sobre los créditos fiscales no extendiéndose sobre los intereses ni a las costas ni a otros accesorios del crédito, excepto disposición legal en contrario. La prevalencia de los créditos fiscales se define de modo expreso dando solución a cuestiones interpretadas por la jurisprudencia aunque la brevedad de las disposiciones del nuevo Código unificado dejará margen para la creación jurisprudencial.

* Prescripción: el nuevo Código Civil y Comercial cambió radicalmente el sentido primigenio de la norma en materia de prescripción liberatoria de obligaciones fiscales al establecer un plazo general de prescripción de cinco años pero, paradójicamente, renuncia a facultades propias del Congreso Nacional, al delegar en las provincias y municipios el establecimiento de plazos especiales de prescripción liberatoria (mayores o menores a las establecidas en el nuevo Código) a través de sus leyes locales. La nueva normativa parece direccionada a un nuevo conflicto al devolverle a las provincias una potestad que le fue delegada por éstas a la Nación a través del artículo 75, inciso 12. Será interesante analizar la experiencia transmitida por nuestro Máximo Tribunal en la causa "Filcrosa" (Fallos 326:3899) contra la posibilidad de esta prescripción "sin límites" que parece otorgarse a través de la nueva redacción.

Bs.As, Mayo de 2015