

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE
BUENOS AIRES
DELEGACION GENERAL PUEYRREDÓN**

CARRERA DE POSGRADO DE “ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN”

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

**“EL MATRIMONIO Y SUS IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA REPUBLICA
ARGENTINA”**

**FERNANDO GONZÁLEZ GUERRA
DICIEMBRE 2011**

INDICE

- I.) INTRODUCCION**
- II.) BREVE RESEÑA HISTORICA**
- III.) EL CODIGO CIVIL Y EL REGIMEN PATRIMONIAL DEL MATRIMONIO**
- IV.) LA LEGISLACION COMERCIAL Y LOS CONYUGES**
- V.) LA LEGISLACION TRIBUTARIA Y LOS CONYUGES**
 - V.a) La sociedad conyugal**
 - V.b) La sociedad entre cónyuges**
 - V.c) Sociedades comerciales/ Sociedades civiles**
- VI.) EL MATRIMONIO IGUALITARIO.**
- VII.) SOBRE LOS ALCANCES DE LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO**
- VIII.) CONCLUSIONES**

I) INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como finalidad analizar las implicancias que en materia tributaria, en la República Argentina, tienen dos personas que deciden unirse en matrimonio.

Los cambios sociales, culturales y religiosos que vivió el mundo occidental durante el final del siglo XIX y durante el siglo XX, trajeron como consecuencia un cambio de la normativa legal, la cuál se fue adaptando, lentamente, a las nuevas realidades, usos y costumbres. Por supuesto que nuestro país no fue la excepción.

La revalorización de los derechos de la mujer, la regulación del matrimonio por parte del estado, el matrimonio entre personas del mismo sexo, son claros ejemplos de las profundas transformaciones vividas; inimaginables, sin dudas, a mediados del siglo XIX.-

No obstante estos nuevos escenarios, la normativa tributaria no se adecuó a ellos, quedando rezagada, generando lagunas o baches del derecho, en donde los mismos fueron tratados de cubrir por la interpretación doctrinaria, o con opiniones vertidas por los funcionarios fiscales; con la consiguiente inseguridad jurídica que esto trae aparejado.-

Durante muchos años, la doctrina ha justificado el tratamiento singular, que la ley tributaria le da a la sociedad conyugal y, fundamentalmente a la sociedad entre los cónyuges, mediante la aplicabilidad de la llamada autonomía del Derecho Tributario.-

Analizaremos en este trabajo, obviamente, sin desconocer la autonomía del derecho tributario, que la misma tiene limitaciones en su aplicación, fundamentalmente, cuando existen normas de orden público que deberían prevalecer.

En ese convencimiento, es que estudiamos los distintos tipos de sociedades que los cónyuges podrían constituir, repasando las normas del derecho comercial, del derecho civil y su compatibilización con las normas tributarias.

A esta vieja discusión sobre el tratamiento de la sociedad conyugal y la sociedad entre cónyuges en materia tributaria y su discrepancia con el derecho común, se le sumó la falta de adecuación de las normas impositivas ante la modificación del Código Civil, en lo referente al llamado “matrimonio igualitario”, al permitir la nueva ley civil, el casamiento entre personas del mismo sexo.

Por último, tratamos de concluir, sobre las modificaciones que tendrían que darse en la normativa tributaria, adaptando esta, a las nuevas realidades sociales y logrando de armonizar las mismas con el derecho común.-

II) BREVE RESEÑA HISTORICA

Durante la llamada “generación del 80”, se sucedieron en la República Argentina profundos cambios políticos, económicos, religiosos y sociales.-

Dentro de ese contexto se produce, lo que algunos autores ejemplificaron como un avance de la laicidad en el país, tal vez motivada por una fuerte corriente inmigratoria, con diferentes creencias religiosas o también, sin ellas.-

La celebración del casamiento, por esos años, era una potestad reservada únicamente a la Iglesia Católica.- Tal es así, que el Dr. Dalmacio Vélez Sarsfield, autor del Código Civil, no había previsto la regulación por parte del Estado de este instituto, dentro de la normativa legal.

El primer antecedente del casamiento civil, en nuestro país se verifica en la Provincia de Santa Fe, en Septiembre de 1867, durante el gobierno de Nicasio Oroño.-

Resulta interesante ver los fundamentos vertidos por el Gobernador ante las Cámaras Legislativas, al expresar: *“los constantes esfuerzos que se han hecho hasta hoy por la provincia*

para traer la inmigración extranjera, los sacrificios que ha sido indispensable hacer para el establecimiento de Colonias en su territorio, serían infructuosos si no procurásemos hacer efectivas las garantías constitucionales, acabando con el absurdo de imponer a los extranjeros, de creencias diferentes a la nuestra, como condición para el ejercicio de los derechos civiles de casarse, la obligación de abjurar de su religión”.

La iglesia católica que había tenido el monopolio de los casamientos de los cristianos a través de los siglos, quiso continuar con ese privilegio, para defenderlo, realizó una fuerte oposición a la ley y contra el gobernador.

El Obispo Monseñor Gelabert y Crespo, amenazó con excomulgar al gobernador. Implemento una campaña para que los vecinos no se casen por civil, como lo indicaba la nueva ley.- El argumento era que la ley lesionaba los sentimientos religiosos de la población.

Dentro del anecdotario relacionado con la historia del casamiento, y tan solo para resaltar el nivel de oposición de la Iglesia por aquellos años, es de destacar lo ocurrido el 30 de diciembre de 1867 en la Plaza de San José del Rincón, en donde los opositores de la nueva ley de Matrimonio Civil, “fusilaron” un ejemplar de esta, como símbolo del fuerte rechazo que había generado esta ley en la comunidad católica.

Tan fuerte fue el conflicto, entre el gobierno y la iglesia, que terminó con la renuncia del gobernador Oroño y con la intervención de la provincia de Santa Fe por parte del gobierno nacional.

Al año siguiente, el nuevo Gobernador de la Provincia, Mariano Cabal, derogo la ley de Matrimonio Civil, y se vuelve al control por parte de la Iglesia de los casamientos. De todas maneras, ya nada volvería a ser igual.

Tuvieron que pasar veinte años, para que en el año 1888, se modificara el Código Civil instaurando el matrimonio Civil, sin distinción de religión, o ausencia de ella de los cónyuges.- Es dable remarcar que antes de esta reforma el código velezano reconocía “efectos civiles” a los matrimonios oficiados por cualquier religión, pero dejaba afuera a los no creyentes.

Obviamente que para los católicos el casamiento civil no era admisible.-

El Código modificado eliminó este efecto civil del matrimonio religioso, tomando como legalmente válida sólo la ceremonia civil.

Como en el caso del matrimonio de personas del mismo sexo, recientemente sancionada, la ley de matrimonio civil fue denunciada como un ataque a la familia, a la tradición y a las mismísimas bases de la cultura y la sociedad, y quienes inicialmente se casaron por civil fueron señalados por sus vecinos católicos de ser parejas de hecho, o concubinos, ya que para los católicos sólo era válido el matrimonio religioso y que el estado estaba absorbiendo el matrimonio y despojándolo del carácter natural de sacramento regido por la ley divina, y que la institución del matrimonio civil era una abrogación del derecho de los católicos a casarse por iglesia.

Más de 120 años transcurrieron de la sanción en la República Argentina de la primera ley de Matrimonio Civil. Seguramente las discusiones seguirán, entre los católicos, que ven al matrimonio, tan solo, como un sacramento divino y quienes tenemos la fuerte convicción, a pesar de ser católicos, que este sacramento (para algunos), este instituto (para otros), necesita de la regulación por parte de la ley civil y del amparo del Estado, debido a las distintas consecuencias que atrae aparejado cuando dos personas deciden unirse bajo esta figura.

El objeto de este trabajo es marcar algunas de esas consecuencias o implicancias: las tributarias.-

III) EL CODIGO CIVIL Y EL REGIMEN PATRIMONIAL DEL MATRIMONIO

El Código Civil de la República Argentina, distingue entre dos tipos de bienes en el régimen patrimonial del Matrimonio, siguiendo el principio de comunidad de bienes (los esposos, una vez celebrado el matrimonio, traerán todos sus bienes al patrimonio de la sociedad conyugal): los bienes propios y los bienes gananciales.

Los bienes propios son definidos como aquellos:

- b) adquiridos a título oneroso antes de la celebración del matrimonio
- c) adquiridos a título gratuito (herencia, legado o donación) antes o después de la celebración del matrimonio
- d) adquiridos a título oneroso después de la celebración del matrimonio, en virtud de subrogación legal (con fondos de origen propio)

En tanto los bienes gananciales son aquellos:

- a) los que no reúnen las características de propios
- b) aquellos de los que no pueda determinarse su origen con certeza

“Los bienes propios son los que pertenecen a cada cónyuge desde antes de la celebración del matrimonio y los que adquiere durante este a título gratuito, o por subrogación real con otro bien propio, o por una causa o título de adquisición anterior al matrimonio, en tanto, los bienes gananciales son los que se adquieren durante el matrimonio a título oneroso, o aún después de la disolución de la sociedad conyugal por una causa o título anterior a tal disolución” (1)

(1) Bosert y Zanoni “ Manual de Derecho de Familia” 4 ed. Ed Astrea Bs. As. 1996. pag 232

Resulta interesante, a los efectos de este trabajo, que han dicho, a través de sus sentencias, los jueces de nuestro país sobre el régimen patrimonial del matrimonio.-

El régimen patrimonial del matrimonio es de orden público, por lo que no puede ser desvirtuado mediante un convenio entre partes que importe alterar lo previsto por el art. 1291 del Código Civil. (CNCiv., Sala B, 2/12/58, LL, Digesto Jurídico Tº I, pág. 985, nº 25).

El régimen patrimonial matrimonial encuadra en el sistema de comunidad de gananciales. Este régimen se caracteriza por la formación de una masa de bienes que se divide entre los cónyuges o sus sucesores a la disolución del régimen, sin que sean elementos configurantes ni la gestión conjunta ni la unidad de masas. (CNCiv., Sala C, 31/5/94, ED 160-27).

La condición de los bienes que forman el capital de la sociedad conyugal es ajena a toda incidencia de la voluntad de los cónyuges. Los bienes serán propios de cada uno de los cónyuges o gananciales según las previsiones de la ley a que están sometidos, previsiones de orden público que no pueden dejarse de lado por la intención coincidente de los cónyuges o la de cualquiera de ellos. (CNCiv., Sala B, 27/3/64, LL 118-259).

Lo inmoral o contrario al orden social, o carente de formas sustanciales, no puede subsanarse por el transcurso del tiempo, por tanto, la nulidad de un convenio opuesto al régimen matrimonial de bienes, que afecta el orden público, no es pasible de prescripción. (CNCiv., Sala E, 25/6/70, LL 141-944, 25.337-S).

No depende de la voluntad de los cónyuges la calificación de los bienes como propios o gananciales. (CNCiv., Sala A, 27/8/73, ED 55-196).

El régimen matrimonial argentino consiste en la comunidad de administración -o, más precisamente de gestión- separada. (CNCiv., Sala C, 23/6/75, LL 1976-A-113).

En caso de duda sobre el carácter de propio o ganancial de un bien, ya que los supuestos legales pueden no abarcar todas las posibilidades, para determinar la aplicación de alguno de los dispositivos legales, se recurrirá a la analogía conforme al art. 16 del C. Civil (CNCiv., Sala D, 8/6/83, ED 105-421).

Es revisable y replanteable la calificación dada a los bienes por los cónyuges, pues su carácter de propios o gananciales no proviene de lo que ellos hayan acordado sino de las disposiciones de la ley que establece el régimen de la sociedad conyugal y determina su carácter, por lo que no pueden derogarse por la voluntad coincidente o separada de los cónyuges. (CNCiv., Sala A, 3/5/85, LL 1985-D-191).

El régimen patrimonial del matrimonio es de orden público por lo cual no puede ser dejado de lado por medio de una acción de división de condominio entre esposos de algunos bienes entre los cuales se encuentra el asiento del hogar conyugal. (CNCiv., Sala B, 23/6/81, LL 1983-B-597).

El régimen patrimonial matrimonial es de administración separada, aunque con tendencia a la gestión conjunta, pues los actos económicos y jurídicamente más relevantes requieren del asentimiento conyugal. No obstante, como durante la vida de la sociedad conyugal los bienes gananciales adquiridos por uno solo de los cónyuges no son de propiedad común, sólo dispone el cónyuge titular; es decir, no hay codisposición. (CNCiv., Sala C, 31/5/94, ED 160-27).

La sociedad conyugal comienza ineludiblemente desde la celebración del matrimonio (art. 1261, C. Civil) y se prolonga hasta la separación judicial de bienes, la nulidad del matrimonio o la muerte de uno de los cónyuges (art. 1291, Cód. citado). (CNCiv., Sala D, 29/10/81, LL 1982-B-83).

La sociedad conyugal supone una labor de conjunto, un verdadero aporte de ambos cónyuges; la sociedad conyugal no es el medio por el cual un cónyuge se enriquece a costa del otro, o en desmedro del derecho de los hijos; es sociedad que la ley determina

en razón de la convivencia conyugal. Supone una conducta y en orden a esta conducta y para su protección, la actitud remisa de la primera cónyuge durante decenas de años de separación importa un ejercicio abusivo del derecho, e inclusive una pretensión de enriquecimiento indebido, pues sin aporte de ninguna clase se intenta recoger a título de socia, la mitad de un patrimonio. (CNCiv., Sala C, 18/7/78, LL 1978-D-606).

Como surge de la lectura de nuestro Código Civil y de la Jurisprudencia reseñada, nuestra legislación de fondo consagra un régimen imperativo del matrimonio, estableciendo normas de orden público que limitan, ciertamente, la autonomía de la voluntad de los cónyuges.

Así estos conceptos se reflejaron en los arts. 1217, 1218, 1219 y 21 del C.C, prohibición de convenciones entre cónyuges, salvo las previstas en el art. 1217, e invalidez de todo pacto o renuncia de los derechos sobre los gananciales de la sociedad conyugal.

Además otras normas restringen los contratos de los que pudieran derivar una alteración del régimen legal de bienes del matrimonio, como:

Prohibición de hacer donaciones entre cónyuges art. 1807 inc. 1 y art. 1820 del C.C.

Prohibición de realizar contratos de compraventa entre cónyuges art. 1358 del C.C.

Prohibición de realizar contratos de permuta entre cónyuges art. 1490 del C.C.

Prohibición de realizar contratos de cesión de créditos entre cónyuges art. 1441, etc.

El régimen imperativo de comunidad establecido en el código civil fue aplicado durante más de un siglo y fue mantenido por la reforma de la Ley 17.711 de 1968.

Las principales razones para mantener el régimen imperativo son:

Que la comunidad de gananciales es un régimen de estricta justicia para aquellos matrimonios en donde existe una diferenciación de roles y uno de los cónyuges pone mayor atención en el hogar y los hijos mientras el otro desarrolla una actividad externa que le permite obtener ingresos económicos

Que la institución matrimonial tiene un aspecto personal, no pecuniario y un aspecto patrimonial, ambos caracterizados por la primacía del orden público.-

Que el régimen legal único ofrece una mayor protección a los terceros, que pueden identificar la situación jurídica patrimonial de la persona casada con quien contratan

El fundamento principal para mantener la imperatividad es que de esa manera se protegen los derechos de la mujer ama de casa que se encuentra colocada en una situación de inferioridad económica y jurídica respecto del marido (hoy por hoy con claras tendencias a revertirse)

Dentro del sistema jurídico vigente, no cabe reconocer en forma absoluta, ni un principio prohibitivo, ni uno permisivo.

La regla sería que los cónyuges, como personas capaces, pueden celebrar contratos entre sí, con tres tipos de limitaciones:

Que se trate de contratos expresamente prohibidos (compraventa, permuta, donación, etc.).

Que se trate de contratos que por su naturaleza impliquen una alteración del régimen patrimonial del matrimonio, o del carácter propio o ganancial de los bienes (Art. 1217, 1218 y 1219 del C.C.)

Que se trate de contratos de los que resulten relaciones jurídicas, derechos u obligaciones que resulten incompatibles con las características personales de la relación matrimonial

De lo anterior surge que hay contratos que se hallan expresamente permitidos, otros que están expresamente prohibidos y otros en los cuales no hay normas específicas que dan lugar a criterios controvertidos y que la ley futura tiene que resolver.-

En el Código Civil redactado por Vélez, la administración de los bienes del matrimonio fue, básicamente, otorgada al marido.

La ley 11.357 del año 1926, denominada “Derechos Civiles de la Mujer”, introdujo una importante reforma, en lo que hace al régimen patrimonial del matrimonio, en cuanto a la responsabilidad.-

El artículo 5 de la mencionada norma legal establece que “... los bienes propios de la mujer y los bienes gananciales que ella adquiera no responden por las deudas del marido, ni los bienes propios del marido y los gananciales que el administre responden por las deudas de la mujer”.

A su vez el artículo 6 menciona que “Un cónyuge solo responde con los frutos de sus bienes propios y con los frutos de los bienes gananciales que administre, por las obligaciones contraídas por el otro, cuando sean contraídas para atender las necesidades del hogar, para la educación de los hijos, o para la conservación de los bienes comunes”

En el año 1968 a través del dictado de la Ley 17.711 se introduce otra importante reforma a nuestro Código Civil, con la modificación del artículo 1276, donde queda redactado de la siguiente “Cada uno de los cónyuges tiene la libre administración y disposición de sus bienes propios y de los gananciales adquiridos con su trabajo personal o por cualquier otro título legítimo con la salvedad prevista en el artículo 1277 (asentimiento conyugal a favor del cónyuge que no resulte titular de los bienes que puedan ser dispuestos o gravados)

Con estas reformas desaparece aquella unidad de administración en cabeza del marido, poniendo en un plano de igualdad a ambos esposos.

IV) LA LEGISLACION COMERCIAL Y LOS CONYUGES

El artículo 27 de la Ley 19.550 sólo admite que los esposos integren sociedades por acciones y de responsabilidad limitada.-

Cuando por sucesión hereditaria o por cualquier otra causa, uno de los cónyuges se convierte en socio del otro, en algún tipo de sociedad diferente de aquellas, se contemplan dos opciones: a) transformarla en el plazo de 6 meses o b) que uno de ellos venda su participación

social al otro socio, o a un tercero, dentro del mismo plazo (el CC por sus artículos 1358 y 1807 prohíbe las ventas y las donaciones entre conyugues).-

De no cumplirse en una u otra forma, con esa obligación, la sociedad es nula y debe ser liquidada.-

Los fundamentos de estas disposiciones de la legislación comercial, están en sintonía con la preservación del patrimonio de la sociedad conyugal, resguardado a través de lo establecido en el artículo 5 de la Ley 11.357.- Se quiere evitar que como consecuencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada de ambos cónyuges en una sociedad de aquellas no permitidas por la ley, los efectos de los actos realizados por uno de ellos, perjudique el patrimonio conyugal.-

Dicen Arecha y Garcia Cuerva (2) “... la eventualidad de que si la sociedad entre cónyuges no se constituyera conforme a los tipos permitidos, se podría burlar el régimen patrimonial de la sociedad conyugal, que es de orden público”

Dentro de las formas societarias permitidas o prohibidas no se incluye la sociedad no constituida regularmente, planteándose el problema sobre su permisibilidad.

Parte de la doctrina comercial acepta tal posibilidad, entendiendo que la sociedad no constituida regularmente, es de imposible control, que en la realidad se da o no con total independencia de la voluntad del legislador. Por lo tanto estaría de más prohibirlas o permitir las.

Otra parte de la doctrina considera que en este tipo de sociedades, si actuaran ambos cónyuges en la explotación de una actividad comercial no se crea una nueva sociedad - que sería la no constituida regularmente - , sino que es la sociedad conyugal la que actúa y somete a los cónyuges a todas las consecuencias patrimoniales propias de tal regulación legal.

(2) Arecha y Garcia Cuerva. Sociedades Comerciales. Análisis y Comentario de la Ley 19.550 y complementarias. Editorial Depalma. 2da edición.

V) LA LEGISLACION TRIBUTARIA Y LOS CONYUGES

V. a) La sociedad conyugal

La sociedad conyugal nace con la celebración del matrimonio y finaliza cuando se produzca alguna de las siguientes causas: muerte de cualquiera de los conyuges; nulidad del matrimonio; ausencia con presunción de fallecimiento; separación judicial de personas; divorcio; interdicción de uno de los cónyuges.

Asimismo, a pedido de uno de los cónyuges, cuando el concurso o mala administración del otro le acarree peligro de perder su derecho eventual sobre los bienes gananciales y cuando mediare abandono de hecho de la convivencia matrimonial.

Según nuestra Ley vigente, del Impuesto a las Ganancias en la República Argentina, en lo relativo a las rentas de los conyuges, y a los bienes que componen el acervo de la sociedad conyugal, no se aplican las reglas del Código Civil, según lo dispone su artículo 28.-

Las normas de nuestro impuesto a la renta no determinan la declaración de las rentas del matrimonio como una unidad tributaria sino que sus disposiciones le son aplicables a los cónyuges en forma individual.

Las rentas de cada uno de ellos pertenecen jurídicamente a la sociedad conyugal, pero tributariamente, no se les atribuye por partes iguales a cada conyuge, sino que les son de aplicación las normas impositivas específicas que desplazan las reglas del Derecho Civil.

En esta idea, el artículo 29 de la Ley dispone que corresponderá atribuir a cada conyuge:

. Las rentas derivadas de actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria)

- . Las ganancias provenientes de bienes propios
- . Las ganancias provenientes de bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su actividad personal.

Asimismo, en su artículo 30 indica que corresponde atribuir al marido los beneficios de los bienes gananciales, excepto:

- a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer por el ejercicio de su actividad.
- b) Que exista separación judicial de bienes
- c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.-

No deja de ser confusa la redacción de este artículo 30 de la LIG, ya que si bien en su encabezamiento atribuye totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, considerando a estos el significado que le da el artículo 1272 del CC, a pesar que el artículo 28 declara que el Código Civil no se ha de tomar en cuenta a los fines de esta Ley.-

Asimismo, es dable aclarar, que si existe separación judicial de bienes, tampoco existiría sociedad conyugal, por lo tanto no habría bienes gananciales.

Con respecto al inciso c) tampoco resulta clara su redacción, como expresa parte de la doctrina, que toda vez que el marido nunca es titular de las ganancias derivadas de la actividad de la mujer, o de los bienes propios de ésta, el único sentido que puede tener esta norma es que cuando la mujer es nombrada administradora de la sociedad conyugal, deben atribuirse al marido, para transferirlos a ella, los beneficios de los bienes gananciales que declaraba aquel.

De ese modo la mujer designada administradora, por resolución judicial, es titular de los beneficios de todos los bienes gananciales. Esa administración puede serle conferida por impedimento accidental o permanente del marido (en este último caso es nombrada curadora del

cónyuge, según los artículos 1282 y 1284 del Código Civil). Mientras se desempeñe en ese carácter, la mujer declara todas las ganancias del matrimonio.-

La ley de Impuesto a las Ganancias al aludir a bienes propios y gananciales es evidente que se refiere a la clasificación del Código Civil. No se refiere al carácter de los bienes (esto lo establece aquel), sino que ganancias incluye cada cónyuge en su declaración jurada.

En esta materia el reglamento sólo contiene una norma (art 51): dispone que las ganancias provenientes de bienes muebles e inmuebles gananciales serán declaradas por la esposa cuando se compruebe, fehacientemente, que han sido adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.-

V. b) La sociedad entre cónyuges

A pesar de la claridad de la prohibición de la Ley de Sociedades Comerciales sobre la existencia de sociedades entre cónyuges, nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 32, admite, a los efectos del impuesto, cualquier tipo de sociedad entre cónyuges, pero solamente cuando el capital de aquella se integre por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda.

Es decir, que sean bienes propios (adquiridos anterior al matrimonio, heredados o donados) o bien adquiridos con el producido del ejercicio de su profesión, oficio, empleo o actividad empresaria (civilmente gananciales).-

Así entonces, como sostiene valiosa doctrina (3), "... el artículo 32 admite, a los efectos del impuesto, cualquier tipo de sociedad entre cónyuges, pero sólo cuando el capital de aquella se integre por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda, es decir, sean bienes propios

(3) Fernández, Luis Omar. Impuesto a las Ganancias. Teoría – Técnica – Práctica – Editorial La Ley – Edición 2005

(anteriores al matrimonio, heredados, o adquiridos con el producido del ejercicio de su profesión, oficio, empleo o actividad empresarial)”

El criterio prevaleciente de la doctrina fue aceptar las sociedades entre cónyuges como sujetos tributarios, en tanto cumpliesen con los lineamientos establecidos por la Ley Fiscal.

Resulta importante lo manifestado por Raimondi y Atchabaian (4) cuando dicen “ la ley admite cualquier tipo de sociedades entre cónyuges, sujeto al cumplimiento del requisito de origen de los bienes citado. Además, en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada este requisito debe también cumplirse pues los dividendos o utilidades percibidos por la mujer integran su patrimonio en la medida en que las acciones o cuotas de capital también lo integren por haber sido adquiridas con bienes propios o producidos por su actividad.” Agregan: “ la nulidad legal de la sociedad resulta indiferente a los fines de la ley de impuesto a las ganancias”.-

V. c) Sociedades comerciales / Sociedades Civiles

Las sociedades pueden ser civiles o comerciales. En el derecho positivo argentino conviven las sociedades civiles con las sociedades comerciales.

Son comerciales cuando dos o más personas se organizan conforme con uno de los tipos previstos en la ley 19.550, que regula este tipo de sociedades, que siempre tienen por objeto la realización de actos de comercio.

Señala D’Agostino (5) que “... las sociedades civiles se distinguen de las sociedades

(4) Raimondi Carlos, Atchabahian. El Impuesto a las Ganancias. Editorial La Ley. 4ta edición.

(5) D’Agostino, José R. Sociedades de hecho entre cónyuges, para el desempeño de la actividad agropecuaria. Doctrina Tributaria Errepar (DTE) Tomo XXXII Junio 2011.

comerciales en tanto éstas : 1) se constituyen para celebrar actos de comercio; 2) están tipificadas en la ley de sociedades comerciales; 3) deben inscribirse en el Registro Público de Comercio; y 4) deben llevar libros de comercio”

Asimismo el Código Civil de la República Argentina establece en su artículo 1648: “Habrá sociedad (civil), cuando dos o más personas se hubiesen mutuamente obligado, cada una con una prestación, con el fin de obtener alguna utilidad apreciable en dinero, que dividirán entre sí, del empleo que hicieren de lo que cada uno hubiere aportado”

Se concluye que para que una sociedad de hecho quede sujeta a las disposiciones de la Ley de Sociedades Comerciales, esta tiene que realizar actos de comercio, o sea tiene que tener objeto comercial. En sentido contrario podemos inferir que una sociedad de hecho será civil cuando el objeto no sea comercial, o lo mismo es decir: que no realice actos de comercio.-

Cuando se trata de sociedades comerciales es taxativa la ley 19.550 sobre la prohibición que tienen los esposos de ser socios en otro tipo de sociedades que no sean de responsabilidad limitadas o anónimas.

Ya advertimos que parte importante de la doctrina comercial, igualmente, considera que las sociedades no constituidas regularmente o las irregulares no se encuentran expresamente prohibidas por la ley de sociedades comerciales, ya que la prohibición, al menos expresa, recae exclusivamente en las tipificadas por la Ley 19.550.-

El Código Civil no contempla, en principio, una expresa prohibición sobre la posibilidad de los cónyuges de ser socios.

Doctrinarios del fuste de Borda, Belluscio, Guaglione, entre otros, opinan que no hay ningún tipo de impedimento para que los cónyuges conformen una sociedad civil. Esto, en tanto no viole las normas de orden público del régimen matrimonial o a los derechos de terceros.

Carlos Corbo (6) opina que “... no sería aceptable esa sociedad si se hubiere estipulado expresamente la solidaridad de los socios frente a las deudas sociales, por los peligros que de tal situación pudieren derivarse... referencia concreta al artículo 5 de la Ley 11.357 que sanciona el principio de irresponsabilidad entre cónyuges, es decir separación de deudas..”

Asimismo, y reafirmando la destacada opinión doctrinaria, es claro el artículo 1747 de la legislación civil al estipular que los socios no están obligados solidariamente por las deudas sociales, si expresamente no lo estipularon así.

A través del Dictamen 52/2001, emitido por la Dirección de Asesoría Legal (DAL) del 19/07/2001, los funcionarios fiscales manifestaron la opinión del fisco con respecto a la factibilidad que una sociedad de hecho se encuentre conformada por dos cónyuges.

Dicen los funcionarios “...*la Ley de Sociedades Comerciales, en su artículo 27 establece que "los esposos pueden integrar entre sí sociedades por acciones y de responsabilidad limitada" agregando en párrafo seguido que "cuando uno de los cónyuges adquiera por cualquier título la calidad de socio del otro en sociedades de distinto tipo, la sociedad debe transformarse en el plazo de seis meses o cualquiera de los esposos deber ceder su parte a otro socio o a un tercero en el mismo plazo"*

Conforme la doctrina, el impedimento legal para que los cónyuges puedan conformar otro tipo de sociedad distinta a las enunciadas en el artículo transcrito obedece a razones de orden público relativas al régimen patrimonial de la sociedad conyugal. En tal sentido se ha expresado que lo que el legislador ha querido evitar es que "... como consecuencia de la

(6) Corbo, Carlos M “Régimen Patrimonial del matrimonio” Editorial Nova Tesis” 2010

responsabilidad solidaria e ilimitada de ambos cónyuges en una sociedad de aquellas no permitidas por la ley, los efectos de los actos realizados por uno de ellos, en representación de la misma puedan afectar el régimen de responsabilidad limitada de los cónyuges previsto por el artículo 5° de la Ley N°11.357") Nissen, Ricardo Augusto, "Ley de Sociedades Comerciales comentada, anotada y concordada", Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2° edición, año 1993).

En el mismo sentido se ha dicho que "...el fundamento de la norma es el de evitar que por vía de hacerse ambos solidaria e ilimitadamente responsables por las deudas sociales, modifiquen el régimen de responsabilidad de uno de ellos por las obligaciones contraídas por el otro establecido en los artículos 5° y 6° de la Ley N° 11.357" y que "...no cabe la constitución entre cónyuges de sociedades colectivas, pero sí de sociedades de responsabilidad limitada, así como la concurrencia de ambos como accionistas de una sociedad anónima o de una cooperativa" (Augusto César Belluscio: "Manual de Derecho de Familia, Tomo II, 5° edición, actualizada, Ediciones Depalma, año 1991).

También se ha opinado, en relación al artículo 27 de la Ley N° 19.550, que "...la inteligencia surge de considerar incompatible la existencia de dos regímenes económicos o patrimoniales cuando, al propio de la sociedad conyugal, se suma la participación de ambos cónyuges en sociedades de tipo personalista, donde la responsabilidad solidaria ilimitada asumida podría comprometer los bienes propios y gananciales de un cónyuge ante la eventual administración ruinosa que el otro desarrollara en ejercicio de la administración" (Jorge Osvaldo Zunino, "Régimen de Sociedades Comerciales" 9° edición actualizada, Editorial Astrea, año 1991).

En disidencia con la doctrina transcripta, se encuentra aquella que considera que "...la explotación realizada por ambos cónyuges no crea una nueva sociedad (sociedad de hecho o irregular) sino que es la sociedad conyugal la que actúa y somete a los cónyuges en conjunto a todas las consecuencias patrimoniales propias de la actividad" (Díaz, Manuel; Periódico

Económico Tributario N° 131, año 1997; "Algunos aspectos problemáticos de las D.D.J.J. de Personas Físicas").

Independientemente de que esta última postura pudiera propiciar un cambio legislativo, ha de tenerse en cuenta el carácter de orden público de la normativa que regula el régimen patrimonial de la sociedad conyugal, dentro del cual se debe considerar el artículo 27 la Ley N° 19.550.

De lo expuesto se desprende que no resulta posible que los cónyuges integren una sociedad de hecho en la cual la responsabilidad es solidaria e ilimitada. Tal situación no ha sido querida por el legislador el cual sólo ha permitido a los esposos la participación en sociedades por acciones y de responsabilidad limitada, previendo incluso la posibilidad, ante el caso que ambos cónyuges adquieran la calidad de socios en otro tipo de sociedades, que en el plazo perentorio de seis meses procedan a transformar la misma o ceder la parte de uno de ellos, a un tercero o a otro socio, bajo apercibimiento de nulidad (artículo 29 de la citada ley).

La situación planteada por la consultante es similar a la del artículo comentado, con la diferencia que éste ha previsto el caso en que uno de los cónyuges se convierte en socio del otro en sociedades del tipo no previstas en artículo 27 de la Ley de Sociedades Comerciales, en tanto que, en el caso por el que se consulta, los esposos constituyen una sociedad de hecho que inscriben ante este Organismo.

En el contexto normativo y doctrinario referenciado, este servicio jurídico entiende que el mantenimiento del "status" de los contribuyentes en esta situación implicaría, por parte de este Organismo, la tolerancia de una situación no permitida por la ley; sin perjuicio de la posible nulidad que pudiera viciar los actos del propio Fisco en relación a la contribuyente.

Sin lugar a duda el Fisco en este Dictamen ha opinado sobre la imposibilidad que tienen los cónyuges de ser socios en otras sociedades que no sean anónimas o de responsabilidad

limitada, tal cual indica la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales, extendiendo tal prohibición aquellas sociedades no regulares.-

El análisis de los funcionarios fiscales resulta claro y certero, en tanto el mismo se refiera a sociedades no regulares, con objeto comercial. En este caso los socios son solidariamente e ilimitadamente obligados por las operaciones sociales, tal como lo indica el artículo 23 de la ley 19.550. Cada socio responde por las deudas sociales.

Pero, lamentablemente, el Fisco se equivoca en su interpretación, ya que no contempla la situación de aquellas sociedades de hecho con objeto civil, que por lo manifestado en los párrafos anteriores de este trabajo y de acuerdo al análisis de la legislación civil, respaldada por prestigiosa doctrina, considera totalmente viable las sociedades de hecho con objeto civil entre cónyuges.

En igual sentido que el Dict 52/01, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 02/06/2004 (7) dijo:

Que si bien parecía que el nuevo texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias (hace referencia a la Ley 20.628- 01/01/1974-) no efectúa discriminación alguna respecto del tipo social que pueden adoptar los cónyuges, tal como lo hace el artículo 27 de la ley 19.550, esta Sala no puede dejar de observar la existencia de una necesaria subordinación de la ley tributaria a la ley específica que regula las relaciones societarias en el derecho comercial. De este modo, teniendo en cuenta que no resulta posible la existencia de sociedades entre esposos que no sean por acciones o de responsabilidad limitada, tampoco es posible su existencia a los fines fiscales.

Que cabe tener en cuenta que cuando la ley tributaria con relación a la materia aquí debatida se aparta de la Ley específica lo hace concretamente, tal el caso del artículo 28 de la ley de Impuesto a las Ganancias, al apartarse de las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges, o al darle la calidad de sujeto de derecho

(7) *TFN Sala A 02/06/2004 “Cecowsky, Jorge Benjamín y otra s/denegatoria de repetición Impuesto a las Ganancias”*

a las uniones transitorias de empresas, cuando la Ley de Sociedades se la niega, al igual que con los fondos comunes de inversión del artículo 69, inciso a), punto 7 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Sin embargo en la causa “Larguía Hilarion, Pedro Gastón c/ Dillón, Stella Maris y otros” CNCiv – Sala L – 2/11/2009 sentenció: “... *En el ámbito del Derecho Civil, propio del ejercicio de profesiones liberales, los esposos – que tienen la plena administración y disposición de los bienes propios y los gananciales que adquieran con su trabajo personal según el art. 1276, CC pueden válidamente integrar sociedades de hecho para optimizar el ejercicio profesional, y reducir así costos y gastos (de personal, alquiler, por ejemplo), lo cuál, además, se condice con el espíritu de aunar esfuerzos para la manutención de los esposos y la prole; ello no importaría violar el régimen de la sociedad conyugal”*

VI.) El matrimonio igualitario

A una legislación un tanto confusa y vetusta (por su falta de armonización a los cambios en las normas civiles y a los avances sociales), en referencia al tratamiento tributario de los cónyuges y de la sociedad conyugal, se le adiciona otro ingrediente, que amplifica estos adjetivos: la sanción en julio de 2010 de la Ley 26.618 (BO: 22/07/2010) de la llamada Ley de Matrimonio Igualitario.-

Esta ley, de amplio debate en la sociedad y los recintos legislativos, introduce importantes modificaciones al Código Civil de la República Argentina en lo referido al instituto del matrimonio, proclamando la unión entre cónyuges del mismo sexo.

La ley aprobada es una modificación de algunos artículos del Código Civil en su Libro I, Sección Segunda "De los derechos en las relaciones de familia", del Libro II, Sección Tercera, Título II, "De la sociedad conyugal" y de otras secciones del Código.

El cambio más importante se dio sobre el artículo 172, que definía al matrimonio entre "hombre y mujer". A partir de esta ley se reemplazó por "contrayentes" y se agregó: "El matrimonio tendrá los mismos requisitos y efectos, con independencia de que los contrayentes sean del mismo o de diferente sexo."

Esto implica también la adopción, ya que el artículo 312, que reza "Nadie puede ser adoptado por más de una persona simultáneamente, salvo que los adoptantes sean cónyuges" no se modifica. En el artículo 326, que trata sobre el apellido de los hijos adoptivos, hace una aclaración para cuando se trata de padres de distinto o de mismo sexo.

También se modificaron artículos de la ley 26.413 sobre inscripción de nacimientos, y la 18.248 sobre los nombres y apellidos de las personas.

El artículo 42 de la mencionada norma , en su último párrafo establece que “ ninguna norma del ordenamiento jurídico argentino podrá ser interpretada ni aplicada en 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 dos personas de distinto sexo.”

No obstante haber transcurrido más de 18 meses de la sanción y promulgación de la Ley 26.618 la legislación tributaria no ha tomado cuenta de tan importante y significativa modificación que cambia, sin lugar a dudas, de manera contundente el régimen tributario de la sociedad conyugal.-

El importante cambio sufrido por el instituto del matrimonio en la legislación civil amerita su armonización con la legislación tributaria, modificando la ley, y no llenando esos espacios con interpretaciones de funcionarios del organismo recaudador, como lo es la circular 8/2011 del 28/04/2011.

Esta circular indica el tratamiento fiscal a dispensar a las rentas y bienes pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal de la siguiente manera:

- a) Impuesto a las Ganancias: Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de
 - 1. Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria)
 - 2. Bienes propios
 - 3. Bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.
 - 4. Bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de cualquiera de los supuestos indicados en los puntos 2 y 3 precedentes, en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a dicha adquisición.

- b) Impuesto sobre los bienes personales: Corresponde atribuir a cada cónyuge
 - 1. La totalidad de los bienes propios
 - 2. Los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.
 - 3. Los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de los bienes indicados en los puntos anteriores, en la proporción en que hubiere contribuido a su adquisición.

Es evidente que el fisco ha tratado de no apartarse del principio que tiene la actual redacción del Impuesto a las Ganancias que atribuye a cada cónyuge las rentas provenientes de sus actividades personales, bienes propios y de los bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.-

Si bien la Circular establece que los bienes gananciales adquiridos con el producto de bienes propios y gananciales deben ser declarados por cada cónyuge en la proporción en que hubieren contribuido a su adquisición, esto en la faz práctica resultaría de difícil comprobación.-

VII.) SOBRE LOS ALCANCES DE LA AUTONOMIA TRIBUTARIA

Unos de los fundamentos que ha tenido el legislador, al redactar una norma que se contradice con la legislación comercial y civil de nuestro país, fue el viejo postulado de la “autonomía del derecho tributario”.

Nuestra Corte Suprema de Justicia ha dicho. “.. *el derecho tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cuál ha hecho perder a éste la preeminencia que otrora tenía sobre aquél... Ello no quiere decir , sin embargo, que el derecho tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que , no obstante formar parte del derecho público, no admita la compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico*” (*P.A.S.A. Petroquímica Argentina S.A. del 17/05/77*)

El derecho tributario en su totalidad es autónomo, en el sentido de que cuenta con principios, conceptos e instituciones propias, aunque ello no implica que se haya independizado del derecho. Autonomía no es independencia, dado que aquella implica interrelación (no estanqueidad), armonía de disposiciones, en especial, con los las principios declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, así como con la división de competencias que deriva de la ley fundamental.

La autonomía del derecho tributaria importa una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, a efectos de coordinarlos y armonizarlos, en aras de una mejor comprensión. Tal rama jurídica genérica es, a su vez, subsistema de un sistema mayor, que es el derecho.

El Derecho Tributario es un género que incluye ciertas especies (o sistema que comprende varios subsistemas), como el derecho tributario constitucional, el derecho tributario material o sustantivo, el derecho tributario formal, el derecho tributario penal, el derecho tributario procesal y el derecho tributario internacional.

Dice Garcia Vizcaino (8) “ el poder tributario no puede afectar derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas (como la propiedad, la familia, la autonomía contractual), ni tornar ilusorias las libertades que derivan del artículo 14 de la CN; debe respetar el sistema constitucional republicano y liberal...”

En derecho, se afirma, no hay compartimientos estancos. No hay separaciones tajantes entre una y otra rama jurídica. Autonomía no supone desintegración, sino ser parte de un todo al que no se opone: una rama del derecho autónoma se nutre y concilia con el derecho como totalidad.

Los fines del Derecho Tributario deben estar de acuerdo con los fines del derecho en general, no pueden oponérsele, ni contrariarlo. Como afirma la Dra. Garcia Vizcaino... “ello no obsta a la autonomía”

En primer lugar las normas tributarias deben ser interpretadas conforme a su fin y a su significación económica, y que su fin tiene que enmarcarse dentro del objeto del Preámbulo y no tornar ilusorias las libertades resultantes de la Constitución Nacional. Dentro de ese marco se determinará el espíritu de la ley.

En segundo lugar, y en carácter subsidiario, cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu se podrá recurrir al derecho privado. En consecuencia, es claro, que pese a la unidad del derecho se configura la existencia de autonomía interpretativa.-

8) Garcia Vizcaino, Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Editorial Depalma. 2da edición.

Tanto la ley de Impuesto a las Ganancias como la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales se apartan del criterio de ganancialidad de los bienes que surge del Código Civil, gravando a cada uno de los cónyuges por las ganancias o bienes obtenidos por su profesión, comercio, oficio, empleo, industria, teniendo en cuenta sus propias realidades económicas, independientemente de la legislación civil.

Básicamente, de esto se trata la autonomía del derecho tributario: en la posibilidad de producir sus propias normas, teniendo en cuenta el fin fiscal. Pero esta autonomía no es absoluta. La misma tiene limitaciones.

Dice Giuliani Fonrouge (9) que, por supuesto, la autonomía no puede llevarse hasta el extremo de que el derecho privado sea deliberadamente ignorado en las relaciones entre el contribuyente con el fisco. Ni ello resultaría congruente con el alcance que debe otorgarse a la autonomía de las disciplinas jurídicas, esto es, con la relatividad inherente a la unidad del derecho.

Las Primeras Jornadas de Derecho Tributario de Montevideo (10) concluyeron respecto de esta cuestión lo siguiente: “El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos”

Interpretar el artículo 29 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en un sentido tan amplio, donde los cónyuges o los contrayentes podrían conformar cualquier tipo sociedad (civil o comercial) , violando una ley de orden público, tal como es el régimen patrimonial del

9) Giuliani Fonrouge, Carlos M Derecho Financiero – Editorial La Ley 9 edición

10) Recomendaciones 1º y 2º del tema I de dichas jornadas , cit. Luis Carranza Torres – Derecho Tributario – Ed. Legis

matrimonio, sería, desde nuestra opinión, extralimitarse en el alcance de la autonomía del derecho tributario.-

Como ya lo advertimos en este trabajo, en cada caso habrá que analizar que tipo social conforman los cónyuges (civil o comercial) y en función de esto analizar si el tipo social es violatorio o no de la norma de orden público, en donde el legislador ha tratado de tutelar los bienes de la sociedad conyugal.-

VIII.) CONCLUSIONES

Los profundos cambios operados en el derecho común, cuyas normas se fueron adecuando a los nuevos escenarios sociales, no encontraron el correlato en la norma tributaria.

Mucho se ha escrito sobre la autonomía que tiene el derecho tributario en lo referente al dictado de sus propias leyes, atendiendo a sus principales fines, pero sin embargo a lo largo del trabajo hemos tratado de demostrar que esa autonomía no es absoluta, teniendo, a nuestro entender, ciertas restricciones o limitaciones.-

Cuando analizamos las normas contenidas en el derecho tributario sustantivo en lo referente a la sociedad conyugal y a las sociedades que los cónyuges pueden constituir, nos encontramos con una falta de coincidencia con respecto al tratamiento que hace la ley civil y comercial al respecto.-

De hecho, la ley vigente del Impuesto a las Ganancias de nuestro país, tiene una antigüedad de casi 38 años, y en lo referente al tratamiento fiscal que la misma le da a los cónyuges no ha sufrido ninguna modificación.-

Si bien la doctrina ha sido unánime, durante todos estos años, sobre la prescindencia que tienen las normas tributarias de sujetarse a la legislación de fondo, pareciera no tener justificación alguna la norma del artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, cuando establece: “ corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales...” .

Básicamente hace referencia a todas aquellas rentas o beneficios que no hayan sido obtenidas por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, por sus bienes propios o por el producido de estos.-

Sin duda, que luego de la sanción de la Ley de “Matrimonio Igualitario”, esta norma se considera letra muerta, ya que de acuerdo a lo establecido por la mencionada ley, los términos

mujer o marido, o esposa o esposo, dejan de tener validez, para hablar de contrayentes, sin distinción de sexo.

Pero, a pesar de esto, consideramos que la ley atribuía la declaración de aquellos ingresos y/o bienes al “marido”, siguiendo lo establecido por el Código Civil, pre reforma del año 1968, en donde la administración de los bienes conyugales los tenía aquel.-

La reforma al Código Civil del año 1968 elimina la administración del patrimonio conyugal por parte del marido, poniendo en un plano de igualdad a ambos esposos. La norma fiscal no tomo nota de este importante cambio.-

En consideración a lo manifestado, es que consideramos que el régimen tributario de la sociedad conyugal, tendría que estar dado , en el Impuesto a la Renta, por la atribución de los ingresos a cada cónyuge provenientes de sus actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria) ; por sus bienes propios y por el producido de los bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión empleo, comercio o industria), tal como establece el actual artículo 29 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.-

Si bien, para la ley civil, todos los bienes obtenidos durante el matrimonio son gananciales, y la administración es compartida, vemos con razonable lógica que la norma tributaria se aparte de esto, a los efectos que su declarante, sea el cónyuge que ha realizado el esfuerzo para su obtención, o de otro modo, el cónyuge que denota capacidad contributiva.- No sería equitativo un tratamiento contrario, para el contribuyente soltero, o quién viviendo en convivencia , no haya contraído matrimonio.-

Las dificultades estarían dadas en la forma de atribuir los bienes a cada uno de los cónyuges en los impuestos patrimoniales y/o determinar la proporcionalidad de los frutos de esos bienes en el impuesto a la renta, cuando ambos aportan al patrimonio conyugal.-

En este caso sería recomendable, al no poder determinar con exactitud el aporte que hizo cada cónyuge al patrimonio conyugal, que dichos bienes y/o ingresos se apropien de acuerdo a

la proporción de las rentas totales (gravadas, no gravadas o exentas) de cada uno de los cónyuges.-

Con respecto a la posibilidad que tienen los cónyuges de constituir sociedades, dijimos en este trabajo, que la ley de Impuesto a las Ganancias, admite su existencia, "... cuando el capital de la misma esté integrado por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda de conformidad con las disposiciones de los artículos 29 y 30", menciona el art. 32 de la mencionada norma legal.

Primero, cabe al respecto, los mismos comentarios que hicimos en este punto, con respecto a la inaplicabilidad del artículo 29 de la Ley, en lo referente a la atribución de ganancias a cada cónyuge.

Segundo, entendemos, aunque la doctrina mayoritaria ha sido pacífica durante años con respecto a la contradicción existente entre la ley fiscal y la ley comercial, que no sería acertado aceptar sociedades con objeto comercial, conformada por los cónyuges.

Como explicamos en este trabajo, la Ley de Sociedades Comerciales limita la conformación de este tipo de sociedades a las figuras de las SRL o SA.-

Dijimos, siguiendo destacados tratadistas del derecho comercial, que el fin de la norma era la preservación del patrimonio de la sociedad conyugal, resguardado a través de lo establecido en el artículo 5 de la Ley 11.357.-

Se quiere evitar que, como consecuencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada de ambos cónyuges en una sociedad de aquellas no permitidas por la ley, los efectos de los actos realizados por uno de ellos, perjudique el patrimonio conyugal.-

También ha quedado claramente expuesto, el carácter de orden público que posee el régimen patrimonial del matrimonio, y consideramos que esta norma no puede ser contradicha por una ley tributaria, teniendo en consideración lo comentado sobre los límites de la autonomía del derecho tributario.

Por eso, es que consideramos, que las sociedades comerciales entre cónyuges aparte de las ya vedadas por el derecho comercial, (aquellas tipificadas que no sean SA o SRL), debería sumársele las de hecho e irregulares, regidas también por la Ley 19.550. El fisco no debería permitir su inscripción, ya que se estaría atentando contra una norma de orden público.-

Pero no obstante, si consideramos, la conformación de sociedades civiles entre los cónyuges. Ya dijimos, que resulta claro el artículo 1747 de la legislación civil al establecer que los socios no están obligados solidariamente por las deudas sociales, si expresamente no lo estipularon así.-

Estaríamos, en este caso, en presencia de sociedades conformadas por los cónyuges, con objeto civil, totalmente válidas, desde nuestro parecer, sin oponerse a normas de orden público, que serían pasibles de actuar como sujetos del derecho tributario.-

En orden a lo expuesto, y como corolario final, se propone la reforma de los siguientes artículos de las leyes del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, los que quedarían redactados de la siguiente forma.

Impuesto a las Ganancias:

Art. 29 *“Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de a) actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria); b) bienes propios; c) bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. d) de los bienes gananciales de los cuales posee la administración en virtud de resolución judicial. En el caso de bienes gananciales, en donde no resulte posible determinar con certeza el porcentaje de apropiación al patrimonio de cada uno de los cónyuges, el mismo se calculará teniendo en cuenta las ganancias gravadas, no gravadas y exentas, obtenidas por cada uno de ellos en los últimos cinco años. A tal fin, la reglamentación establecerá la metodología a seguir.”*

Art. 30 Derogarlo

Art. 32 *“A los efectos del presente gravamen serán admisibles sociedades comerciales entre cónyuges, cuando las mismas se encuentren permitidas por la legislación comercial. El mismo tratamiento se les dará a las sociedades civiles, conformadas por los cónyuges, en tanto las mismas respeten las normas de orden público referidas al régimen patrimonial del matrimonio”*

Impuesto sobre los bienes personales

Art. 18 *“En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir a cada cónyuge: a) los bienes propios b) los bienes adquiridos por cada uno de ellos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. c) los bienes gananciales de los cuales posee la administración en virtud de resolución judicial. En el caso de bienes gananciales, en donde no resulte posible determinar con certeza el porcentaje de apropiación al patrimonio de cada uno de los cónyuges, el mismo se calculará teniendo en cuenta las ganancias gravadas, no gravadas y exentas, obtenidas por cada uno de ellos en los últimos cinco años. A tal fin la reglamentación establecerá la metodología a seguir”*

A modo de reflexión final, sería de esperar la adecuación de las normas tributarias a los importantes y trascendentales cambios urgidos en la legislación civil, armonizando las mismas con el derecho común; caso contrario nos estaremos exponiendo a distintas interpretaciones administrativas, con la consiguiente violación a un principio básico de la tributación: el de certeza o de certidumbre y lo que es peor aún: el principio de reserva de ley.-

BIBLIOGRAFIA

- Reig Enrique y otros. Impuesto a las Ganancias. Editorial Errepar. 12 edición ampliada y actualizada
- Raimondi Carlos, Atchabahian. El Impuesto a las Ganancias. Editorial La Ley. 4ta edición.
- Fernández, Luis Omar. Impuesto a las Ganancias. Teoría – Técnica – Práctica – Editorial La Ley – Edición 2005
- Giuliani Fonrouge, Carlos M Derecho Financiero – Editorial La Ley 9 edición
- Garcia Vizcaino, Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Editorial Depalma. 2da edición.
- Saccone, Mario Augusto. Manual de Derecho Tributario. Editorial La Ley. 2do edición actualizada y ampliada.
- Carranza Torres, Luis R. Derecho Tributario, de la teoría a la práctica. Editorial Legis.
- Damarco, Jorge .Tratado Jurisprudencial y Doctrinario. Derecho Tributario. Impuesto a las Ganancias. Tomo I. Editorial La Ley.
- Borda, Guillermo. Manual de Contratos. Editorial Perrot . 3era Edición
- Borda, Guillermo. Tratado de derecho civil. Familia. Editorial Perrot. 9na edición
- Arecha y Garcia Cuerva. Sociedades Comerciales. Análisis y Comentario de la Ley 19.550 y complementarias. Editorial Depalma. 2da edición.
- D'Agostino, José R. Sociedades de hecho entre cónyuges, para el desempeño de la actividad agropecuaria. Doctrina Tributaria Errepar (DTE) Tomo XXXII Junio 2011.
- Agüero, Verónica A La Sociedad conyugal impositiva a partir de la sanción de la Ley de Matrimonio Igualitario. Consultor Tributario. Editorial Errepar. Página 47. Agosto 2011.

- González Guerra, Fernando. Sociedad entre cónyuges como sujeto tributario. Una nueva interpretación. Revista Realidad Profesional. CPCEPBA . Rev. Nro 30 . Abril de 2006
- Campastro, Miriam C. La incidencia impositiva de la nueva ley de matrimonio (Ley 26618) Doctrina Tributaria Errepar (DTE) Tomo XXXII Abril 2011
- Caranta, Martín La Sociedad Conyugal según la AFIP. Circular 8/2011: ¿Aclaración o modificación? Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Tomo XXXII Junio 2011