

NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN: PRINCIPALES MODIFICACIONES Y EFECTOS FISCALES

Enrique M. Lingua *

Todo nuevo conjunto de normas encierra la expectativa de que su aplicación será beneficiosa, pero sólo el transcurso del tiempo dará el veredicto final que juzgará la razón de su vigencia.

E.L.

A MODO DE INTRODUCCIÓN

No podemos aspirar, en este breve prólogo, a presentar el pensamiento y la obra de especialistas de riquísima diversidad de matices jurídicos, filosóficos, políticos y aún técnicos. Nos limitaremos, pues, a analizar los temas generales de mayor virtualidad práctica. Los rasgos característicos de su arquitectura se encuentran reproducidos, en líneas generales, en la estructura jurídica y en algunos casos en el impacto fiscal que tendrían muchos de ellos. Se trata de un conjunto de temas que llevan a la reflexión, no sólo tributario-jurídica sino también filosófica, que se desarrollará infatigable e inacabadamente, acompañando a la evolución social, cultural y económica, hasta que nuevas concepciones superadoras lleven a que la sociedad y sus representantes políticos vuelvan a adecuar a los nuevos tiempos las reglas que acaban de ponerse en vigencia.

Con la sanción del nuevo Código –denominado Código Civil y Comercial de la Nación– se han institucionalizado una multiplicidad de figuras jurídicas, algunas de

* Contador Público (Universidad Nacional de Rosario). Asesor Impositivo. Coordinador del Comité Impositivo y Previsional de la BCR. Integrante y miembro fundador del Foro de Estudios Tributarios de la Fundación Libertad. Autor de trabajos y publicaciones sobre la especialidad tributaria.



las cuales se encontraban legisladas como resultado de paulatinas incorporaciones normativas; aunque al incluirlas en este nuevo Código se les ha dado superior jerarquía.

En el terreno de las implicancias fiscales, resulta interesante recordar que después de la sanción del anterior código en 1862, fueron dictadas muchísimas leyes complementarias con el objeto de incorporar hechos no contemplados o para adecuarlo al devenir de los tiempos.

Pero lo llamativo es que entre 1862 y 1932 transcurrieron 70 años hasta que hubiera que pensar en la adecuación o armonización de disposiciones fiscales con la normativa de los Códigos Civil y de Comercio, ya que los antecedentes del Impuesto a los Réditos datan recién de la década del '20, llegando a imponerse finalmente en 1932.

Hasta ese momento, la cuestión tributaria pasaba por obtener recursos con impuestos al comercio exterior, o los llamados internos, que gravaban fundamentalmente la fabricación de alcoholes, cervezas y fósforos, y los impuestos sobre utilidades de entidades bancarias y de sociedades no residentes en el país. El resto de los recursos, en mayor medida provenían del concurso del empréstito público, y lejos estaba la necesidad

de delinear el encuadramiento y la interrelación de las disposiciones de los Códigos Civil y de Comercio a las normas fiscales.

Hoy la situación es diferente porque la ansiedad carcome. Si bien se necesita que las normas fiscales se adecuen al nuevo Código, no debe olvidarse que los tres niveles de Estado autónomos han estructurado sistemas recaudatorios basados en regímenes tributarios acordes con las disposiciones que se fueron dictando a través de los años, que aunque en muchos casos resulten imperfectas, les garantizan la recaudación que permite paliar los déficits presupuestarios. Es por ello que la capacidad de reacción o la flexibilidad necesarias para dar un giro copernicano a las normas fiscales, demandarán tiempo.

No es menor el trabajo que tienen la Nación, con los impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, sobre los Bienes Personales, a la Ganancia Mínima Presunta, Internos, sobre los Débitos y Créditos Bancarios; las provincias con los impuestos sobre los Ingresos Brutos, Inmobiliario, Sellos y Patentes; y los municipios y comunas con la multiplicidad de tasas. Si bien sus administraciones tributarias disponen de los medios técnicos necesarios sobre cada punto a modificar o incorporar, es probable que cada una de ellas vaya midiendo y analizando

qué nivel de influencia podría tener cualquier cambio sobre la recaudación; aunque si el *aggiornamento* queda condicionado al impacto sobre los ingresos fiscales, la sociedad argentina ingresará en el espacio nebuloso de la inseguridad jurídica.

Por lo tanto, es de esperar que las autoridades de todos los niveles se aboquen a esta trabajosa adecuación lo más pronto posible, con el fin de evitar que nuevos hechos o cuestiones interpretativas no resueltas se conviertan en fuente de conflictos o litigios que ocasionen perjuicios a los contribuyentes.

Si bien nos interesa realizar una reseña de los nuevos escenarios fiscales que derivan de las normas recientemente puestas en vigencia, proponemos esta síntesis, que no sigue la cronología legislativa impuesta por el Código, pero contiene una serie de materias emblemáticas que hacen a la vida, a las relaciones y a la muerte de los habitantes de este país.

También resulta interesante destacar que una de las características salientes de la reforma es que, con la excepción de su título y tal vez sólo por descuido de sus redactores en alguno de los 2.671 artículos del nuevo Código, la palabra "comercio" ha fenecido.

Ya no existe más el Registro Público de Comercio, que ahora es sólo Registro Público; y la Ley de Sociedades Comerciales, ahora es Ley General de Sociedades; porque el Código de Comercio de la República Argentina que fue el cuerpo legal que reguló las bases del comercio, los actos de comercio, la consideración legal del comerciante, entre otras materias mercantiles, en todo el territorio de la República Argentina desde el 10 de septiembre de 1862, sucumbió el 1º de agosto de 2015 con la vigencia del nuevo Código.

Y si quisiéramos ironizar con cuestiones puramente imaginativas, si los juristas Dalmacio Vélez Sarsfield y Eduardo Acevedo hubiesen sido los autores del nuevo código, y en 1862 le hubieran dado el actual título, contenido y orientación, la Bolsa de Comercio de Rosario, el Superior de Comercio y otros entes afines no habrían tenido razón para que en su denominación figuraran las palabras "de Comercio". Tal vez hubieran sido la Bolsa de Rosario o la Escuela Superior, a secas.

RESEÑA DE CASOS DESTACADOS

Para comenzar el análisis, digamos que el nuevo Código se ocupa del régimen jurídico de la adopción, dando una serie de disposiciones que otorgan mayor protección a los intereses del niño adoptado, por sobre los de los adultos, con mayor agilidad al procedimiento de adopción y la fijación de plazos más reducidos.

Un tema largamente debatido y de suma importancia en los vínculos de los consumidores, es la regulación del contrato de consumo, que recogiendo antecedentes propios de la evolución del pensamiento y de la situación de los consumidores en su carácter de contratantes en posición de desventaja en la relación jurídica, introdujo una serie de regulaciones tendientes a dar protección efectiva a sus intereses.

Sobre esta cuestión, los nuevos criterios de interpretación apuntan a que pueda tener un trato digno, equitativo, no discriminatorio y, fundamentalmente, a brindarle protección frente a potenciales abusos que pudieran infringirle aquellos que detentan una posición dominante en el mercado, y que desde siempre han sido motivo de preocupación. Como, por ejemplo, los denominados "contratos de adhesión", cuya letra chica situaba a los consumidores de buena fe en estado de impotencia e indefensión, ya que con su firma



estampada en los contratos daban por aceptado su contenido, sin poder limitar condiciones poco claras o que no pudieran interpretarse cabalmente, en muchos casos abusivas, y carentes de posibilidad de manifestar su desacuerdo.

La nueva normativa puntualiza claramente la situación de contratos especiales, como seguros, bancarios, prepagas, telefónicos, entre otros, cuyo contenido debe ser claro e inteligible, catalogando de cláusulas abusivas aquellas que desnaturalizan las obligaciones del contratante o usuario débil que se adhiere al contrato que le dan para firmar; o también aquellas que implican renuncia o restricción indebida de sus derechos, prohibiéndose la publicidad engañosa, abusiva, discriminatoria que pueda inducir al consumidor a comportarse de una forma que lo perjudique o que resulte peligrosa para su salud o seguridad.

Si bien el concepto de matrimonio igualitario tuvo vigencia a partir de la ley 26.618, el nuevo Código amplía su alcance y extensión. Por ejemplo, no ofrece distinción entre varón y mujer a los efectos de definir quiénes pueden unirse en matrimonio; incorpora la figura denominada unión convivencial, que significa la unión de dos personas del mismo o de diferente sexo, sustentada en una relación afectiva, que conviven y comparten un proyecto de vida en común, dándose prioridad a la autonomía de la voluntad de sus miembros, quienes a través de pactos de convivencia pueden regular diferentes aspectos de su vida en común, como cuestiones económicas o de alimentos. En caso de muerte de uno de ellos, se otorga al conviviente supérstite el derecho de habitación gratuito del hogar que compartían, por un lapso de dos años.

En cuanto a las familias de parejas unidas en matrimonio, aparecen nuevos aspectos relacionados con cuestiones patrimoniales. Puede elegirse entre un régimen de comunidad u otro de separación de bienes, sea por contratos prenupciales o celebrados durante el matrimonio, exigiéndose en todos los casos que la opción se formalice por escritura pública, se mantenga durante un plazo mínimo de un año, y para sus efectos ante terceros, se realice la anotación marginal en el Acta de Matrimonio.

Entre las novedades, y relacionado con el régimen de comunidad, identificado con el de sociedad conyugal, se distingue entre bienes propios –sobre los cuales cada cónyuge mantiene la libre administración y disposición– y bienes gananciales, respecto de los cuales la administración y disposición corresponde al cónyuge adquirente, con el asentimiento del otro.

En lo referido a la responsabilidad, cada cónyuge debe responder frente a sus acreedores con todos sus bienes propios y los gananciales por él adquiridos.

Aparecen controversias debido a que la Ley de Impuesto a las Ganancias establece un tratamiento específico para las ganancias de la sociedad conyugal, que no resulta aplicable al nuevo régimen matrimonial opcional de separación de bienes, ni a los casos de las personas unidas en convivencia.

Los artículos 28, 29 y 30 de dicha ley regulan la situación de los bienes, al decir que “las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a las ganancias, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes”. El artículo 29 atribuye a cada cónyuge las ganancias provenientes de actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria); de sus bienes propios y los bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria; y que corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto que se trate de bienes adquiridos por la mujer, que exista separación judicial de bienes o que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

En ese sentido, la Administración Federal de Ingresos Públicos en virtud de la ley 26.618 negó “virtualidad jurídica” a los términos “marido” y “mujer” utilizados por las normas tributarias bajo análisis, dictando con la Circular 8/2011 un mecanismo no legal que pretendió fijar el tratamiento a dispensar a las rentas de la sociedad conyugal, atribuyendo a cada cónyuge las ganancias provenientes de actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria), de los bienes propios, gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, y bienes gananciales adquiridos con beneficios de bienes propios o con beneficios de bienes gananciales adquiridos por sus actividades personales, en la proporción que corresponda a cada cónyuge.

Sin embargo, al disponer la ley del impuesto que ciertos bienes gananciales deben ser declarados por el ‘marido’, pierde eficacia respecto a la ley 26.618 de matrimonio igualitario, ya que ahora se refiere a “cónyuges”, “contrayentes” o “esposos”, quedando indeterminado quién deberá declarar fiscalmente tales bienes.

Por ello, se requiere la adecuación de la ley del impuesto, por cuanto atribuye ganancias según el concepto de “bienes propios”, categoría inexistente tanto en el régimen patrimonial de separación de bienes como en el régimen de las uniones convivenciales.

Tampoco hay distinción de género entre los cónyuges y atribuye ganancias según el concepto de “bienes gananciales”, que es una categoría que tampoco existe en el nuevo régimen patrimonial de la separación de bie-

nes. Y dado que cada uno de los cónyuges conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales, se presume que la propiedad de un bien adquirido durante el matrimonio pertenece por mitades a ambos cónyuges, salvo prueba en contrario -por cualquier medio- de su propiedad exclusiva o de diferentes proporciones por parte de uno de ellos.

Otro tema que resulta novedoso en el marco del nuevo Código, es el que refiere a las ganancias de los menores de edad. La Ley de Impuesto a las Ganancias establece que las ganancias de los menores de edad deben ser declaradas por la persona que tenga el usufructo; es decir que las rentas del menor deben adicionarse a las propias del usufructuario, en concordancia con los términos del anterior Código Civil.

El nuevo incorpora, en lugar de *patria potestad*, el concepto de *responsabilidad parental*, definido como el conjunto de deberes y derechos que corresponden a los progenitores sobre la persona y bienes del hijo para su protección, desarrollo y formación integral, mientras sea menor de edad y no se haya emancipado. Y este concepto que reemplaza al de patria potestad, mantiene el criterio de que menor de edad es la persona que no ha cumplido dieciocho años.

Cabe analizar la aplicación del Impuesto a las Ganancias, por cuanto los padres han dejado de tener el usufructo de los bienes de los hijos menores de edad, pasando simplemente a ser sus administradores.

Con relación al concepto de divorcio, se dispone que pueda ser resuelto a partir de la libre solicitud de uno o de ambos cónyuges, simplificándose los trámites para requerirlo y sin requisitos temporales. Una cuestión significativa es que se incorpora la posibilidad de optar entre el régimen tradicional de comunidad de ganancias y el nuevo de separación de bienes, puntualizándose que cuando se opte por este último, el inmueble del hogar conyugal queda especialmente protegido, requiriéndose el asentimiento de ambos integrantes para cualquier acto de disposición.

En materia de sucesiones, se eleva la parte disponible del haber hereditario; y, habiendo descendientes, se puede disponer de la llamada legítima hasta una tercera parte del valor de los bienes, en lugar de una quinta parte; y, si hubiera ascendientes, se podrá disponer de la mitad, en lugar de un tercio.

El cónyuge supérstite continuará manteniendo su legítima en la mitad, pero en caso de existir un heredero con discapacidad, el causante puede disponer que éste reciba, además de la participación que le corresponda, un tercio más del resto del haber hereditario.

En cuanto a capacidad, el nuevo Código dispone que la regla general es la capacidad, o sea que se considera ca-

paces a todas las personas, quedando como excepción la declaración de incapacidad.

Se incorporan técnicas de reproducción humana asistida, regulando expresamente la necesidad de que exista el consentimiento previo, informado y libre, y la equiparación de la filiación por vía de este tipo de reproducción con la natural y la adoptiva.

El Código incorpora otras formas de negociación a través de contratos como los de arbitraje, agencia, concesión, franquicia, suministro, leasing y fideicomiso, y los celebrados en bolsas o en mercado de valores.

FIDEICOMISOS

Sobre este tema que ha tenido tanto desarrollo, especialmente en materia de financiaciones o emprendimientos inmobiliarios, el nuevo Código en general reproduce la estructura de la ley 24.441; pero incorpora algunas precisiones que esclarecen aspectos tendientes a mejorar su funcionamiento. Mantiene el esquema donde intervienen un fiduciante, que es quien transmite la propiedad fiduciaria de determinados activos a un fiduciario, o administrador de los mismos, para que queden afectados a determinado fin, que es el negocio en juego, en favor de un tercero denominado beneficiario.

Entre las principales novedades introducidas, podemos mencionar que objeto del fideicomiso pueden ser bienes determinados que se encuentren en el ámbito de los negocios, así como también las universalidades de bienes, como los de un fondo de comercio.

Para los casos de administraciones complejas, se crea la figura del cofiduciario; en cuyo caso la responsabilidad por su gestión será solidaria, imponiéndose al fiduciario de manera inexcusable la obligación de rendir cuentas, que puede ser solicitada no sólo por el beneficiario, sino también por el fiduciante o por el fideicomisario, y un cambio que también agilizará el funcionamiento y continuación de los negocios es que se puede sustituir al fiduciario, tanto en los casos que haya sido previsto en el contrato como por decisión judicial.

Afortunadamente, se ha reconocido el fideicomiso de garantía, que tantos pronunciamientos doctrinarios requirió sobre su admisibilidad, principalmente en materia de asistencias crediticias. Lo novedoso es la aceptación del fiduciario del fideicomiso de garantía como beneficiario, hecho que podría resultar controvertido dado el rol del fiduciario y las obligaciones irrenunciables que tiene respecto del fiduciante como del beneficiario, y de manera especial cómo se materializará su rendición de cuentas, donde podría darse la virtualidad de tener que rendirse cuentas a sí mismo.

Se mantiene el principio de la separación patrimonial, ya que los activos fideicomitidos constituyen un patrimo-

no separado, tanto del fiduciario como del fiduciante y del beneficiario. Pero se ha eliminado la limitación de la responsabilidad objetiva hasta el valor del activo fideicomitido de la que gozaba el fiduciario en la ley 24.441, lo que ha sido suplantado por la obligación de contratar seguros de responsabilidad civil que cubran los eventuales daños que pudieran causar las cosas objeto del fideicomiso.

Se introducen nuevos mecanismos de liquidación ante insuficiencia de los activos recibidos en propiedad fiduciaria, que hubieren dificultado el desarrollo de los negocios; y dado que los fideicomisos no quiebran, la liquidación deberá estar a cargo del juez competente.

INSTRUMENTOS, FIRMA DE CONTRATOS E IMPUESTO A LOS SELLOS

Se ha definido como "instrumento" toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de actos, contratos y operaciones, de manera que revista el carácter exterior de un título jurídico por medio del cual pueda exigirse el cumplimiento de determinadas obligaciones, y sin necesidad de que exista otro documento.

Sobre este concepto, el nuevo Código establece que en los instrumentos de carácter privado la firma prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe consistir en el nombre de firmante o en un signo y, como resultado de la adaptación de las normas a las nuevas técnicas, agrega que en los instrumentos generados por medios electrónicos el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento, llegando a que ésta puede reemplazar o satisfacer la exigencia de firma manuscrita.

La cuestión de fondo respecto a la firma de los contratos apunta a la materia del hecho imponible del impuesto

de sellos. La firma digital configura el instrumento, al resultar suficiente como para obligar a las partes respecto del contenido del documento; mientras que la firma electrónica –por el contrario– no basta por sí misma, sino que requiere de la aceptación fáctica de la contraparte para ser considerada válida.

Recordemos que la firma digital es aquella firma electrónica que está basada en los sistemas de criptografía de clave pública, que satisface los requerimientos y seguridades de autenticidad. En cambio, la firma electrónica no tiene nada que ver con la anterior, porque se trata de una simple representación gráfica de la firma manuscrita obtenida a través medios digitales como un escáner, y que puede ser adicionada en cualquier documento.

En el nuevo Código, la firma por signos y la firma digital adquieren la dimensión jurídica de firma, configurando el requisito de instrumentación del acto o contrato.

Lo expresado, tiene directa vinculación fiscal con lo que sucede en el ámbito del impuesto de sellos. Al respecto, la ley 23.548 (Ley de Coparticipación Federal de Impuestos) establece algunas definiciones acerca de la estructura que debe observar el hecho imponible del impuesto de sellos a que se obligan las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que adhieran a dicha ley convenio.

En tal sentido, se dispone que el impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526. El término instrumentado implica que debe existir un soporte que contenga el acuerdo y que éste se encuentre suscripto.



SOCIEDADES

En materia de sociedades hubo cambios importantes a través de la modificación de 25 artículos de los 389 originales de la ley 19.550, favoreciendo la posibilidad de reactivar o reconducir sociedades disueltas o en estado de liquidación, siempre que sean económica y socialmente viables.

Pero un tema novedoso es que se cambia el concepto de sociedad, que siempre fue tomado como algo colectivo y no individual, ya que su definición la caracteriza como el conjunto de personas que se relacionan entre sí, de acuerdo a determinadas reglas de organización jurídicas y consuetudinarias, y que comparten una misma cultura o civilización en un espacio o un tiempo determinados.

La nueva redacción de la ley dice que "habrá sociedad cuando una o más personas" (en lugar de dos) inicien una actividad empresarial; es decir sociedades que pueden pertenecer a un solo accionista, ya que deben adoptar la forma de sociedades anónimas, y pasan a denominarse Sociedades por Acciones Unipersonales (SAU).

Estas sociedades están reguladas por normas específicas que han sido incorporadas a la Ley General de Sociedades; destacándose que debe efectivizarse el 100% de los aportes en el momento de su constitución, en lugar del 25%, con lo que el empresario individual debe disponer de la totalidad del capital social del negocio desde el inicio.

Y lo que llama la atención, además, es que esta nueva figura obliga a contar con una sindicatura colegiada o comisión fiscalizadora; es decir, como mínimo de tres síndicos titulares y tres suplentes, equiparándolas en cuanto a su contralor privado a las sociedades del artículo 299. Pero, por si fuera poco, les fija la obligación de nombrar un directorio conformado por al menos tres miembros. Presumimos que, con esta imposición, lo que se va a lograr es que pierdan atractivo, ya que, lo que parecería un incentivo interesante, que una sola persona concentre su patrimonio o capital en un ente accionario sin necesidad de contar con otro socio, se contrapone con la onerosa obligación de reunir tres directores titulares como mínimo, a quienes corresponde la contribución al régimen previsional de trabajadores autónomos, más seis profesionales, entre contadores y abogados, para ocupar los cargos de titulares y suplentes de la Comisión Fiscalizadora.

Con lo que la solución pasó a ser el problema. Y lo decimos porque las SAU no sólo pueden perseguir la finalidad de la explotación de rubros empresariales, sino que también podrían resultar de interés para que personas con un patrimonio importante, para evitar futuros gastos sucesorios, constituyan una sociedad unipersonal y luego procedan a instrumentar algo bastante usual, como es la cesión de la nuda propiedad de las acciones

con reserva vitalicia del usufructo a su favor o, en su caso, de ambos miembros del matrimonio donante.

En materia impositiva, también se relativizan los incentivos para constituirse como SAU, porque deberá tributarse la tasa fija del 35% de Impuesto a las Ganancias sobre los resultados impositivos, sin importar sus ingresos; ya que las sociedades anónimas unipersonales pagarán esa tasa sobre sus ganancias, mientras que las personas humanas (personas físicas) tienen la chance de pagar una tasa progresiva que va desde el 10% y hasta el 35%, con el agravante de que el titular deberá pagar el 10% sobre los dividendos que se asigne y distribuya, para retirar beneficios de su sociedad unipersonal. O sea que tendrá que asumir un costo fiscal del 41,5% sobre las utilidades que disponga.

Otra novedad es que se elimina el concepto de sociedad civil, porque se unifica con la sociedad comercial bajo el concepto único de sociedad. Se admite que los cónyuges puedan integrar sociedades de cualquier tipo (antes sólo podían conformar sociedades por acciones). Se elimina el régimen de sociedades irregulares y las sociedades de hecho, al crear un sistema denominado "sociedades simples o libres", que en la ley se denominan "sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos", con el objeto de dar seguridad al empresario que opte por conformar una sociedad de estas características. Las sociedades que no se constituyan con sujeción a los tipos del mencionado Capítulo II, por omitir requisitos esenciales o por incumplimiento de las formalidades exigidas por la ley, se registrarán por lo dispuesto en la Sección IV.

En el caso de las sociedades civiles existentes al entrar en vigencia el nuevo Código, sean las que se encuentran legalmente constituidas o las de hecho de objeto civil, como las de servicios profesionales, actividad inmobiliaria, agropecuaria, etc., se convertirán en el mencionado tipo de sociedades, por lo que habrá que adaptar el régimen tributario aplicable, dado que la actual redacción sólo alcanza a las sociedades regidas por la ley 19.550 de sociedades "comerciales" (T.O. 1984).

Sin embargo, el cambio favorecerá a los socios de las citadas sociedades, quienes pasarán a tributar el Impuesto sobre Bienes Personales, bajo la figura de Responsable Sustituto a la alícuota única del 0,5%.

Dado que una de las modificaciones consiste en la obligatoriedad del pacto entre los socios, a partir del nuevo Código el contrato que aquellos suscriban tiene valor entre las partes, es decir que los socios pueden invocar el uno contra el otro las cláusulas de ese acuerdo.

Pero, con relación a terceros, el contrato podrá ser invocado contra aquellos si se demuestra que efectivamente lo conocían al momento de la contratación. También se

dispone que cualquiera de los socios puede representar a la sociedad; y, como novedad, se les permite la adquisición de bienes registrables y a disponer su enajenación o gravarlos.

Es muy importante tener en cuenta que, con las nuevas disposiciones, los socios responden siempre por las deudas que asuma la sociedad, pero por partes iguales; o sea, se mantiene la mancomunidad pero se elimina la solidaridad, diferenciándose de lo que ocurre con las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada en las que los socios limitan su responsabilidad a las acciones o cuotas de capital que integren. Recordemos que las obligaciones mancomunadas son solidarias cuando la totalidad del objeto de ellas puede ser demandada por cualquier acreedor a cualquiera de los deudores.

Cuando un contrato no hubiera previsto un plazo de duración de la sociedad, cualquiera de los socios puede pedir la disolución; pero aquellos que deseen continuarla deberán hacerse cargo de la parte correspondiente a quienes pretendan disolverla.

Desde el punto de vista fiscal, estas sociedades continuarán tributando impuesto a las ganancias por parte de sus socios e I.V.A., siempre que no se encuentren inscriptas como sociedad monotributista y en la medida en que sus integrantes no fueran más de tres y categorizarse sólo a partir de la categoría "D".

Se incorporan también al nuevo Código, reconociéndolos como personas jurídicas, los "Consortios de Propietarios", derogándose la ley 13.512 de Propiedad Horizontal; pero, al ser incorporados como sujetos de derecho, se verán obligados a llevar contabilidad en forma legal, registrar sus operaciones y confeccionar estados contables, ya que son personas jurídicas distintas a la de los condóminos, lo que implicaría que en el impuesto a las ganancias deban actuar como una sociedad colectiva, y en el caso de obtener utilidades, darles el tratamiento aplicable a las mismas. A su vez, los consortios se encuentran sometidos a la Ley de Concursos y Quiebras, y serán también responsables en los casos de juicios laborales.

LOS CONCESIONARIOS

Un tema que ya ha suscitado controversias es que el nuevo Código estableció normas aplicables al contrato de concesión; situación que ha impactado sobre la relación contractual entre las terminales automotrices y sus concesionarios. El Código ha determinado que la retribución de estos últimos se basa en la diferencia entre los precios de compra y de venta; o sea sobre un margen de beneficio basado en un concepto comisional. Pero esta nueva situación ha implicado un cambio de criterio en la forma de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos y tasas municipales, conforme a la letra de los Códigos Fiscales y otras normas locales, ya que éstos contemplan que la

base imponible de los concesionarios está dada por el precio de venta.

DERECHO DE SUPERFICIE

Otra novedad que introduce el nuevo Código es el Derecho Real de Superficie, que estaba regulado por ley 25.509 para temas forestales. Este derecho es el que se constituye sobre un inmueble ajeno y que otorga a quien lo obtiene el uso, goce y la facultad de forestar o construir sobre el suelo o subsuelo de un terreno, durante un lapso máximo de 50 años para el supuesto de forestaciones y de 70 años para construcciones.

Pareciera que este nuevo derecho real permitirá brindar un mayor grado de seguridad jurídica en los desarrollos inmobiliarios; pero cabe aclarar que, al mismo tiempo, se derivan una serie de consecuencias impositivas que requerirán una reforma fiscal, debido a que este derecho no se encuentra contemplado en las normas vigentes.

DOMICILIO

Un punto que tiene connotaciones fiscales es el que refiere al domicilio, porque habrá que abocarse a adecuar la ley de procedimientos y sus respectivas reglamentaciones, a fin de que se defina que el domicilio fiscal es el lugar donde se desempeñan las actividades, en reemplazo del concepto de asiento principal de la dirección o administración de los negocios.

Según la Ley de Procedimientos 11.683, para las personas físicas (ahora personas humanas) el domicilio fiscal se equipara al real y si éste no coincidiera con el lugar donde está situada la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, el real será el domicilio fiscal.

PRESCRIPCIÓN

Un cambio trascendente se vincula con la "prescripción" de las facultades de fiscalización y determinación de tributos por parte de los fiscos provinciales y municipales, porque la modificación dispone que el plazo general de prescripción sea de 5 años, excepto que se haya previsto un término diferente en las legislaciones locales.

Esta delegación de facultades a las provincias, que contraría jurisprudencia de la Corte Suprema¹ y que había llevado seguridad jurídica a los contribuyentes luego de varios años de litigio, permitirá que las legislaciones locales fijen plazos más extensos de prescripción que los actuales cinco años, lo que podría derivar en una nueva etapa de conflictos y alta litigiosidad entre fiscos locales y los contribuyentes.

REGISTRACIONES

Un tema interesante y de mucha gravitación profesional es que se adicionan a los sujetos tradicionalmente obligados un sinnúmero de entes que ahora están obligados a llevar contabilidad en legal forma, como las denominadas "personas jurídicas privadas" y algunos



“entes contables determinados sin personalidad jurídica”, como los negocios en participación, agrupaciones de colaboración, uniones transitorias y consorcios de cooperación, o los “agentes auxiliares del comercio”, que están a su vez obligados por leyes especiales.

Pero las nuevas disposiciones regulan un régimen opcional, por el que cualquier persona puede llevar contabilidad siempre que solicite su inscripción y habilitación de sus registros o la rubricación de sus libros, quedando equiparadas a los sujetos obligados, es decir llevar contabilidad conforme a las normas legales y profesionales.

En síntesis, tanto los obligados u optativos, al cierre de cada ejercicio, deberán confeccionar sus estados contables, comprendiendo los mismos, como mínimo, un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben transcribirse en el registro de inventarios y balances, que debió llamarse “Inventarios y Estados Contables”.

Dado que los estados contables deben confeccionarse al final de cada período, hemos dejado para finalizar este trabajo lo referente a la confección de dichos estados, debiendo consignar que se optó por regular exigencias mínimas de información financiera, a valores históricos, dejando que las normas profesionales se ocupen de fijar la complementariedad informativa que pudiera corresponder de acuerdo a normas técnicas.

Lamentablemente, no se tuvo en cuenta la posibilidad de que los estados contables expresaran la información en moneda homogénea. Se han dejado de lado los devastadores efectos que la inflación tiene sobre el patrimonio de las empresas; y no es sólo por la incomparabilidad² de la información, sino por los daños fiscales colaterales, especialmente cuando la inflación ha sido una cuestión sobre la que los argentinos han sufrido grandes padecimientos.

Es oportuno preguntarnos entonces: ¿qué es lo que muestran los balances expresados en moneda heterogénea?; ¿se tiene seguridad de que los fondos que se distribuyen son utilidades, o podrían ser pérdidas o ca-

pital?; ¿cómo impacta la subvaluación de los bienes de uso?; ¿resultan aptos los estados contables como instrumento de análisis y medición del valor de la empresa?

Y lo más serio, derivado de la prohibición de aplicar el ajuste por inflación impositivo, es que se paga impuestos sobre utilidades que no son auténticas, que no son el resultado real de una gestión, que dejaron de ser líquidas y realizadas, y a pesar de ser ganancias artificiales igualmente se obliga a tenerlas en cuenta para liquidar el impuesto a las ganancias, que termina ilegítimamente llevándose una parte del capital.

Este punto merece una reflexión. Si bien a priori pareciera que en un código con un espectro tan amplio no cabe dedicar espacio a cuestiones tributarias, sí podrían haberse contemplado derechos irrenunciables consagrados por la Constitución Nacional, como el principio de legalidad; de manera que no se admita la existencia de impuestos sin leyes que los regulen, con lo que se evitaría que el impuesto a las ganancias recaiga sobre resultados que no son reales, ya que aplicado de esa forma se transforma en nuevo impuesto.

Por último, exhortamos a un meduloso y sereno debate parlamentario sobre la adecuación de las normas impositivas –nacionales, provinciales y municipales– a los institutos creados por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, recurriendo a los valiosos aportes de las organizaciones de profesionales, que a través de resoluciones técnicas, dictámenes o recomendaciones, pueden coadyuvar a la armonización y dilucidación de puntos sin resolver, que permitan consolidar la actividad presente en un marco de mínima litigiosidad, y fundamentalmente para proporcionarle seguridad jurídica a nuestras futuras generaciones ■

NOTAS

1. Por ejemplo “Filcrosa S.A. c/Municipalidad de Avellaneda”.
2. Luego de la salida de la convertibilidad, sólo se autorizó ajustar balances por inflación desde enero de 2002 a marzo de 2003, quedando enmascarado un 675% de variación de los precios mayoristas.