

# El nuevo Código Civil y Comercial y los tributos

*Dr. Luis Omar Fernández*

*Profesor de la UBA y socio de Fernández Dolinsky Asociados.*



Profesional de Ciencias  
Económicas de la Ciudad  
Autónoma de Buenos Aires

*Fuente: Revista Consejo Año VIII – Nº 38 – Noviembre 2015 – ISSN 1851-6610*



La entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación ha significado un cambio sustancial en la legislación de fondo, cuyos efectos sobre las normas tributarias, siendo algunos de ellos más evidentes que otros, empiezan a avizorarse.

La adecuación total de las leyes de los tributos a las nuevas normas es un proceso que seguramente se desarrollará en el tiempo: *pari passu* con la producción de los distintos hechos imponibles, se irán viendo las nuevas dificultades que se produzcan.

No obstante ello, a primera vista, en algunos casos es clara la necesidad de adecuaciones legales, ya sea porque existen en algunos institutos nuevas formas, que no es conveniente que se traten con la ley impositiva vigente, o porque se trata de otras nuevas, actualmente inexistentes o incompatibles, por no contempladas por la ley tributaria actual.

A primera vista, surgen como integrantes del primer grupo las modificaciones del derecho de familia y, del segundo, los nuevos derechos reales, en especial el de superficie; además, las normas sobre prescripción plantean cuestiones controversiales.

Con carácter previo al análisis que se intenta, debe hacerse notar la indefinición de la asignación de los bienes gananciales en el tratamiento tributario actual. Como es sabido, al eliminar la ley de matrimonio igualitario la mención del término “marido”, ha quedado sin posibilidad de aplicación el art. 30 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Se ha intentado resolver esta situación con un medio inadecuado, como es la circular emitida oportunamente por la AFIP. La solución legal a esta cuestión es previa a la consideración de las nuevas normas. En lo que sigue, para poder avanzar, dicha solución se dará por resuelta.

Otro tema que puede analizarse previamente es el de la unidad contribuyente; en principio, se considera que no es oportuno un cambio en su diseño por las razones que se exponen.

En primer lugar, la antigüedad del sistema actual ha producido frondosa jurisprudencia que facilita su aplicación, y las eventuales dificultades existentes con el régimen de bienes gananciales pueden solucionarse con sencillez, por ejemplo, atribuyéndolos a cada cónyuge por mitades y/o en proporción al resto de los gananciales que declare cada uno de ellos.

Por su parte, considerar como unidad contribuyente a la familia tiene también sus inconvenientes, en especial porque las condiciones socioeconómicas que la justificaron en su momento, en los países que la adoptaron, han cambiado radicalmente, lo que ha hecho que algunas legislaciones la implanten en forma optativa; con ello se pierden sus eventuales virtudes e incorporan nuevas desventajas al sistema vigente.

### **Las normas sobre prescripción del nuevo Código plantean cuestiones controversiales.**

El Código Civil y Comercial de Nación, en lo que aquí interesa, ha establecido dos regímenes matrimoniales con diferentes normas patrimoniales. El primero de ellos, denominado “de comunidad”, prevé la existencia de bienes propios y gananciales y, por su similitud con el matrimonio de Código Civil, se considera que para su aplicación no se requieren cambios, diferentes al antes mencionado, en la ley tributaria.

El segundo régimen, llamado de “separación de bienes”, prevé la propiedad y administración de aquellos por cada uno de los cónyuges; en el mismo sólo existen bienes propios, por lo que el tratamiento tributario sería similar al de las personas solteras. El mismo razonamiento puede aplicarse al régimen de convivencia, si se quisiera acordarle el mismo similar tratamiento tributario, habida cuenta de su semejanza, desde el punto de vista económico, con el matrimonio.

Considerar como sujeto al individuo implica dejar de lado toda consideración en el impuesto:

a) al ahorro de costos que supuestamente produciría la convivencia;

b) a las transacciones económicas, fuera del mercado, que ocurren en el matrimonio: cuidados personales, elaboración de alimentos, crianza de los hijos y otros.

Pero, por su parte, este tipo de unidad contribuyente permite solucionar la dificultad de distinguir a las parejas de otras personas que conviven sin tener un proyecto de vida en común, en las que también se cumplen, excepto en lo atinente a hijos, las consideraciones anteriores.

Otros cambios en el nuevo Código, si bien de menor importancia tributaria, son el usufructo por parte de los hijos de sus propios bienes y rentas, y la eliminación del régimen de patria potestad. El primero de ellos vuelve inaplicable el segundo párrafo del art. 31 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que el menor y el usufructuario son ahora la misma persona.

En cuanto al segundo, la eliminación del régimen de patria potestad dejaría sin aplicación el segundo párrafo del art. 2 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, que pone en cabeza de quienes la ejerzan la obligación de presentar la declaración jurada de los hijos. La supresión de este párrafo, por inaplicable, no produciría inconveniente alguno, habida cuenta de la existencia del art. 6 de la Ley 11.683, que establece obligaciones similares para los padres.

En cuanto a los nuevos derechos reales se considera que, salvo en el caso del de superficie, las normas del tributo actuales son suficientes para su aplicación; sólo debería suplantarse, al final del inc. d) del art. 49 de la ley la mención de la ley 13.512 por la expresión “derecho real de propiedad horizontal”.

En cuanto al derecho real de superficie, deberían establecerse normas específicas sobre su constitución y extinción. En el primer caso, se considera que debería distinguirse a las operaciones en función de su plazo, otorgando a las que son superiores, por ejemplo a 10 años, un tratamiento similar a la compraventa de inmuebles, mientras que las de menor duración podrían tratarse como el usufructo.

Por su parte debería establecerse expresamente la amortización, en función del tiempo, del importe abonado por el derecho adquirido por el superficiario y las sucesivas cesiones que éste realice a terceros. El mismo tratamiento debe acordarse a las inversiones que sean realizadas en la superficie por el superficiario o sus cesionarios.

En materia de extinción, son necesarias normas que, tomando en cuenta lo dispuesto respecto de la constitución del derecho, regulen el tratamiento de las eventuales indemnizaciones y de los bienes, incluso su valuación, que salen del patrimonio del superficiario y sus cesionarios e ingresan al del superfiante.

En lo atinente a la prescripción liberatoria, el nuevo Código establece en el art. 2560 un plazo genérico de cinco años “...excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”, y,

en el art. 2572, el plazo de dos años para “...el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas”.

La interpretación de estas normas, en especial en lo referido a los impuestos provinciales, no es un tema pacífico, existiendo diversas posiciones. Parte de la doctrina sostiene que a los impuestos se aplica el art. 2572, pues se devengan por años, mientras que otros afirman que se aplica el art. 2560, que fija el plazo genérico.

En este último caso, las dudas surgen respecto de la primacía o no de las normas provinciales sobre prescripción de los impuestos por sobre las del Código, ya que, más allá de la letra de éste que así lo establece, se alega que la Constitución Nacional dispone que la legislación de fondo (con expresa mención de los Códigos Civil y Comercial) es potestad del gobierno nacional, no pudiendo ejercer las provincias estas facultades, las que han sido delegadas, y, por último, que una ley, como lo es el Código Civil y Comercial de la Nación, no puede modificar esta expresa manda constitucional.

