

**XLV JORNADAS TRIBUTARIAS MAR DEL PLATA
COLEGIO DE GRADUADOS DE CIENCIAS ECONOMICAS CABA**

Presidente: Dr. Pablo Sergio Varela

Relator: Dr. Julian A. Martin

**COMISIÓN Nº 2.
ASPECTOS IMPOSITIVOS DE LA REFORMA
AL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.**

Directivas de Relatoría.

I. Marco de análisis previo.

La nueva ley 26.994 (B.O. 8.10.2014) reemplazará a un cuerpo legal que rige desde hace más de 140 años. Se deroga el Código Civil (Ley 340) y el Código de Comercio (Leyes 15 y 2637) por lo cual todo el articulado de ambos códigos se reemplaza por 2671 artículos aggiornados a los tiempos modernos.

La Cámara de Diputados convirtió en ley el proyecto de unificación y actualización de los Códigos Civil y Comercial. La flamante norma rige a partir del 1 de agosto de 2015 (Si bien su vigencia original se encontraba prevista para el 1/1/16, a través de la Ley 27.077 (BO 19/12/14) se modificó ésta, anticipándola al 1/8/15).

Ello se realiza en base a las facultades que el artículo 75 inciso 11 de la Constitución Nacional le confiere al Congreso.

Por otro lado, sin perjuicio que las reformas introducidas conciernen esencialmente al ámbito del Derecho privado, su significativa injerencia en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, obligará a revisar estas últimas, aún pese a la reconocida autonomía del Derecho Tributario.

El Derecho Tributario se fue conformando como una rama jurídica con principios, conceptos e institutos propios y si bien existen discrepancias en la doctrina y la jurisprudencia sobre el alcance de esa autonomía, es aceptado que cuenta con suficiencia normativa y conceptual, que le permite redefinir conceptos jurídicos de las otras ramas del derecho.

Sin embargo esta autonomía estructural no significa que sus normas y principios están aislados del sistema jurídico en el que está inserto.

Ello implica que a pesar de su especialidad y su particularismo normativo, es razonable sostener que las normas tributarias deberían contemplar lo legislado por el derecho común, ya que regulan hechos económicos que derivan de relaciones humanas que en primer lugar están normadas por éste, es decir que el derecho tributario debe tener permeabilidad para integrarse en forma armónica con el sistema jurídico en general., de manera de constatar permanentemente la adecuación de la ley tributaria a los códigos de fondo.

En consecuencia la reforma integral de los Códigos Civil y Comercial de la Nación determinará la necesaria revisión del plexo normativo del sistema tributario global para adecuarlo, en lo que fuere necesario, a la nueva estructura de normas civiles y comerciales que regularán las relaciones de todos los miembros de la comunidad jurídica de nuestro país, a fin de garantizar el deseado objetivo de seguridad y certeza en esos institutos.

Asimismo, deberán considerarse los artículos 10 Abuso de derecho, y 12 Orden público, y fraude a la ley, dispuestos en el Código, frente al mal llamado principio de la realidad económica, considerado en la ley 11.683 y en las normas fiscales locales.

II. Metodología.

Se propone analizar en los diferentes gravámenes, en qué medida sus normas responden o no a la nueva legislación civil y comercial, determinando si debieran mantenerse las normas fiscales actuales o en su caso evaluar los cambios fiscales necesarios.

Las propuestas que se realicen deben ser de carácter general no resultando oportuno entrar en detalles ya que el propósito principal consiste en exhibir los conflictos que se planteen y aquéllos en los cuales se requieran modificaciones a las leyes tributarias pertinentes alcanzando dicho objetivo con la argumentación debidamente fundamentada del cambio propuesto. No es propósito de los trabajos sugerir textos o redacciones las cuales, que serán motivo de instancias posteriores.

III. Principales cambios que se observan en el nuevo Código Civil y Comercial.

A continuación citaremos algunos cambios o incorporaciones que se han producido en la nueva legislación y su vinculación con los impuestos que aparecen afectados. Esta nómina es sólo a modo de guía orientativa, no es taxativa, y el objetivo es que se evalúen los impactos fiscales que derivan de los mismos.

1. Derecho de Familia.

Antes del nuevo Código, a los fines societarios todos los ingresos de la sociedad conyugal pertenecían a la sociedad (gananciales) en cambio a los fines del impuesto a las ganancias se atribuyen a cada integrante. Asimismo, el principio fiscal general es que el marido declara todos los ingresos que no puedan ser atribuidos a la mujer ya sea por ser propios, obtenidos por su actividad, o que ella tenga la administración a su cargo.

Con el nuevo Código la nueva normativa establece los siguientes cambios:

Convenciones matrimoniales: Con sustento en el principio de la autonomía de la voluntad, antes o durante el matrimonio se podrá optar por un régimen de comunidad de bienes o de separación (cada uno de los cónyuges es propietario de los bienes y al concluir la unión, se queda con ellos).

Se puede pactar sobre los bienes que cada uno lleva al matrimonio, es decir que los cónyuges podrán celebrar, antes de casarse, un acuerdo para mantener separado sus bienes.

Tengamos en cuenta que la ley del impuesto a las ganancias actualmente dispone atribuir a cada integrante la renta de sus bienes propios y de los gananciales obtenidos con su propia actividad.

A partir de la ley 26.618, llamada de matrimonio igualitario, el fisco (circular 8/2011) afirmó que estas ganancias deberán ser declaradas "...en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a dicha adquisición".

Podemos interpretar que los frutos del patrimonio en cabeza de lo asignado a cada uno seguirán a su titular.

En el caso de considerarse la comunidad de patrimonios, no existiría diferencias con la situación actual. Las rentas derivadas de estos bienes serán imputables a quien pueda acreditar su correspondiente adquisición.

El régimen patrimonial es susceptible de ser modificado por convención de los cónyuges después del año de su aplicación.

El nuevo Código sustituye el régimen del matrimonio del anterior Código Civil y lo reemplaza por otro con dos modalidades: a) comunidad de ganancias; b) separación de bienes a las que agrega un régimen de convivencia.

1.1 Comunidad de bienes.

Se caracteriza por la similitud con el del Código Civil, por lo que pareciera no habrá dificultades para aplicar las normas del impuesto.

Los cónyuges desde la celebración del matrimonio quedaran sometidos al régimen de comunidad de ganancias en el caso de falta de opción hecha en la convención matrimonial. En este caso no varía el tratamiento en los impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales.

Una novedad es la previsión de un régimen de recompensas, que se deben los cónyuges, al disolverse la sociedad conyugal, cuando se hubiese realizado algún gasto o mejorado un bien propio con dinero ganancial, ingresos que están fuera del objeto del impuesto.

1.2 Separación de bienes.

Cada cónyuge conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales; en caso de no poder probarse la propiedad de un bien, se reputa que pertenece a ambos cónyuges en condominio.

En caso de disolución del matrimonio, si no hubiera acuerdo entre los cónyuges, se emplean las reglas de la partición de herencias.

La aplicación del impuesto en el caso de estos matrimonios, se caracteriza porque no existen bienes gananciales sino propios, ello porque se considera que no existe matrimonio a los fines fiscales.

El régimen de separación de bienes establece que cada cónyuge conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales con excepción de la vivienda familiar.

1.3 Cambio de régimen.

El art. 449 dispone que "...Después de la celebración del matrimonio el régimen patrimonial puede modificarse por convención de los cónyuges. Esta convención puede ser otorgada después de un año de aplicación del régimen patrimonial convencional o legal, mediante escritura pública. Para que el cambio de régimen surta efectos respecto de terceros, debe anotarse marginalmente en el acta de matrimonio".

El cambio del régimen de comunidad de bienes al de separación, implica la disolución de la comunidad.

Por su parte, el cambio del régimen de separación al de comunidad, no tendrá relevancia impositiva, respecto de los bienes existentes al momento del cambio, ya que cada cónyuge los aportará, sean de propiedad exclusiva o en condominio con el otro cónyuge, en carácter de bienes propios y, a partir de allí podrá haber o no bienes gananciales.

1.4- Régimen de convivencia.

El art. 509 lo dispone para las uniones basadas en ciertas relaciones afectivas de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida en común sean del mismo o diferente sexo. La ley también crea un registro de uniones convivenciales donde esas uniones, así como los pactos de convivencia que suscriban sus integrantes, deben inscribirse. Ello tiene por objeto regular la contribución de las cargas al hogar y la división de bienes en caso de ruptura.

Al cese de la convivencia, los bienes se reparten según lo establecido en el pacto de convivencia o, en su defecto, se mantienen en el patrimonio al que ingresaron, sin perjuicio de la aplicación de las normas del enriquecimiento sin causa. Estas uniones no tienen un tratamiento específico en el impuesto, ya que no constituyen matrimonio.

En el caso de ingresar al patrimonio de un conviviente un bien obtenido con ganancias o dinero del otro, se tratara de una adquisición a título gratuito que recibe el mismo tratamiento que las donaciones dentro de un matrimonio.

Al fin de la convivencia, se producirá la distribución de bienes pactada, lo que puede producir cambios patrimoniales que se consideran no afectados por el impuesto. Serán ganancias o pérdidas fuera del objeto del impuesto.

En caso de no poderse probar fehacientemente la propiedad de un bien, se considera que está en condominio.

Finalmente mencionamos que los cónyuges pueden integrar entre si sociedades de cualquier tipo (SA, SRL, etc.) incluso sociedades simples.

Esta nueva concepción de la creación de estructuras familiares y sus relaciones personales, así como la administración y disposición de los bienes de los contrayentes y la percepción de sus frutos, pone en crisis la actual redacción de la normativa fiscal.

En consecuencia las normas fiscales deberían adecuarse a estas nuevas realidades jurídicas.

A tal fin consideramos que, si bien será necesaria una reforma impositiva, existen aspectos tales como los que devienen de la nueva ley de matrimonio que impactan significativamente en los rubros que hacen a la correcta liquidación de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, por lo que se requiere una adecuación legislativa en concordancia.

En resumen los temas que se plantean para su análisis frente al impuesto a las ganancias (considerando la circular AFIP 8/2011) y sobre los bienes personales son:

- tratamiento de la unión convivencia
- matrimonio igualitario, atribución de ganancias y de bienes
- usufructo de los bienes de los hijos
- desaparición de la patria potestad y la creación de un régimen de responsabilidad parental,
- situación de incorporación o no de las rentas de los hijos menores a los del responsable parental, en sus declaraciones juradas.
- régimen de comunidad de bienes como el de separación de los mismos
- régimen de bienes de la sociedad conyugal, con las deducciones personales y con la declaración de las rentas de los hijos,

- extensión de la obligación de alimentos, evaluando si los hijos del cónyuge podrían ser declarados también como familiares a cargo.
- análisis de las deducciones por cargas de familia que resultan aplicables
- situación de la sociedad entre cónyuges
- considerando que según el art.19 del Código establece que la vida se inicia con la concepción en el seno materno, y por ende las personas por nacer son personas humanas titulares de derechos y obligaciones evaluar si a partir de dicho momento procede la deducción de cargas de familia.
- teniendo en cuenta que los padres deben la prestación alimentaria de los hijos hasta los 25 años, evaluar la situación actual del tope de 24 años, para su consideración como cargas de familia.

2. Sucesiones- legítima hereditaria.

Se amplía la facultad de testar, reduciendo la porción legítima y se incorpora el fideicomiso testamentario.

Se disminuye la porción legítima de los descendientes a los dos tercios y la de los ascendientes a un medio, manteniendo la del cónyuge en esta última proporción, sosteniendo que ello responde a una doctrina mayoritaria que considera excesivas las porciones establecidas por Vélez Sarsfield y más justo ampliar las posibilidades de libre y definitiva disposición del futuro causante.

Actualmente las porciones legítimas de los herederos forzosos se conforma de la siguiente manera: a los descendientes les corresponde las cuatro quintas partes; a los ascendientes las dos terceras partes; y, al cónyuge le corresponde un medio (arts.3592 a 3595 CC).

El Código modifica las porciones de la legítima: en cuanto a los descendientes, se modifica de las cuartas quintas partes a dos terceras partes; respecto de los ascendientes, de dos terceras partes a un medio; el cónyuge mantiene su legítima de un medio (art. 2445).

Vemos que se aumenta la porción disponible de la herencia: en caso de tener descendientes, se puede disponer de hasta un tercio del valor de los bienes (en lugar de un quinto); si hay ascendientes, se puede disponer de la mitad (en lugar de un tercio). El cónyuge mantiene su porción legítima: la mitad. En caso de un heredero con

discapacidad, el causante puede disponer que éste reciba, además de la porción disponible, un tercio más del resto de la herencia.

Si bien como puede observarse se mantiene la estructura del derecho sucesorio vigente, reconociendo la sucesión testamentaria otorgando una mayor autonomía de la libertad del testador para disponer de sus bienes, en desmedro de la familia como institución natural y de la protección destinada a sus miembros.

Esta libertad invocada y pretendida por la reforma, responde a diferentes argumentos: ya sea beneficiar a terceras personas con las que se mantuvo vínculos extraconyugales, en razones asistenciales de parientes que no son herederos forzosos, o para destinar los bienes con fines altruistas.

Si se trata de beneficiar a descendientes o ascendientes con discapacidad, consideramos procedente la mejora regulada en el art. 2448 que dispone: “El causante puede disponer, por el medio que estime conveniente, incluso mediante un fideicomiso, además de la porción disponible, de UN TERCIO (1/3) de las porciones legítimas para aplicarlas como mejora estricta a descendientes o ascendientes con **discapacidad**”.

La constitución de un fideicomiso testamentario debe respetar la legítima de los herederos forzosos.

Se plantea que los participantes analicen el tratamiento impositivo a otorgar frente al impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales de:

- sucesiones indivisas y
- fideicomisos testamentarios.

3. Obligaciones de dar moneda extranjera.

El Código Civil en la **redacción original del art. 617** establecía que “si por el acto por el que se ha constituido la obligación se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas”. En este sentido el codificador entendió que la moneda extranjera no es dinero sino simplemente cosas (art. 2311 del Cód. Civil).

El actual artículo 617 del Código Civil, texto según ley 23.928 de Convertibilidad, dispone que *“si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero”*

Por su parte, el artículo 619 del CC en consonancia con el 617 establece que *“si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda, cumple la obligación dando la especie designada, el día de su vencimiento”*. En otras palabras, la norma dispone que si un deudor se obligó en una moneda, sea esta de curso legal o no, para liberarse de la obligación deberá devolver la misma especie de moneda en la que se obligó.

El nuevo Código presenta otro escenario: cuando se pacte un contrato en moneda extranjera, a cambio puede entregarse el equivalente en moneda de curso legal, es decir en pesos al tipo de cambio oficial.

La mayor observación de los especialistas a la nueva ley recae en la regulación de los contratos en dólares, prevista en los artículos 765 y 766.

Obligaciones de dar dinero. Art.765:...si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas y el deudor puede liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal.

Obligación del deudor. ART. 766. El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada.

La principal diferencia que notamos entre un régimen y otro son las consecuencias que traen aparejados los eventuales incumplimientos obligacionales. En el caso de entender que estamos frente a obligaciones de dar cantidades de cosas, ante un eventual incumplimiento, podrá haber un reclamo de daños y perjuicios. En cambio, si se considera que son sumas de dinero, los eventuales incumplimientos son compensados con el pago de intereses compensatorios

Según el Ministro de Justicia Alak, con el nuevo código, los **deudores en dólares puedan liberarse abonando pesos**, siempre y cuando las partes hayan pactado expresamente el modo en que se debe saldar la obligación contraída.

"La solución que se adoptó es similar al código original de Vélez Sársfield, pero con algunos cambios. Se optó por un sistema mixto. Esto significa que **uno puede pactar contratos en monedas extranjeras, pero el deudor tendrá la posibilidad de liberarse pagando el equivalente en moneda nacional**".

No obstante, posiciones contrarias sostienen que lo dispuesto por el Código desalienta los contratos en dólares. **No protege a los acreedores.**

"Existe una contradicción entre el artículo 765, que permite al deudor cancelar su deuda pagando pesos, y el artículo 766, que dice que éste debe restituir lo designado en el contrato (por ejemplo, dólares).

De tal manera se sostiene que estos artículos significan una pesificación porque establecen efectivamente que **se podrá pagar deudas en moneda extranjera en pesos seguramente al tipo de cambio oficial.**

En materia de obligaciones de dar dinero en moneda extranjera, la comisión redactora del Código dijo que si se había estipulado dar moneda que no fuera de curso legal en la República (por ejemplo: dólares estadounidenses), la obligación debía considerarse como de "dar sumas de dinero".

No obstante, atento a que se **permitiría al deudor liberarse entregando el equivalente en moneda de curso legal**", allí empiezan los problemas, ya que **el deudor seguramente intentará cancelar el compromiso entregando el equivalente al valor oficial de dicha divisa** mientras que el acreedor pretenderá recibir a los dólares estadounidenses en mano ("físicos"), ya que percibe que su cotización real es mayor a la del Banco Central.

Por otro lado, se observan excepciones al artículo 765 del Código, por ejemplo, en los contratos bancarios el art.1390 dispone:

- depósito en dinero: hay depósito de dinero cuando el depositante transfiere la propiedad al banco depositario, quien tiene la obligación de restituirlo en la moneda de la misma especie, a simple requerimiento del depositante, o al vencimiento del término o del preaviso convencionalmente previsto.
- Por lo tanto en este tipo de contratos (y cuando una ley especial pudiera establecer otra excepción), se exceptuara de lo dispuesto por el art.765.

- También constituirán excepciones los casos en los cuales el deudor renunciara validamente a la pesificación, por ejemplo en art 944: Toda persona puede renunciar a los derechos conferidos por la ley cuando la renuncia no este prohibida y solo afecta a intereses privados....”.
- En función de esto último observamos que la **pesificación queda sujeta a la voluntad del deudor y no del legislador**. Donde se pacte el tipo de cambio aplicable, usualmente plazas ubicadas fuera del país para eludir los controles de cambio.

Vemos como temas fiscales para analizar por los participantes, el impacto de tales diferencias de cambio frente al impuesto a las ganancias, IVA e impuesto sobre los ingresos brutos.

Asimismo, deberá evaluarse sobre la aplicación del nuevo régimen ya sea a contratos vigentes o posteriores al 1 de agosto 2015. Ello pues el art 7 del Código establece su vigencia para las consecuencias y situaciones jurídicas existentes, pero por otro lado el art.1091 del Código regula sobre la aplicación de la figura de excesividad onerosa sobreviviente.

4. Definición de fecha cierta.

Es de notorio conocimiento la incidencia que posee el instituto de la fecha cierta en la faz tributaria. Múltiples son las causas en sede administrativa y judicial a las que ha dado lugar la discusión en torno al valor probatorio de los actos o instrumentos ante la carencia de fecha cierta.

El concepto de fecha cierta es muy importante, especialmente en los documentos privados que requieren de cierta solemnidad para que constituyan prueba válida, se trata de la constancia auténtica del momento en que un acto jurídico se verificó.

Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación.

Vale destacar numerosa jurisprudencia administrativa y judicial, donde destacamos el fallo Autolatina Argentina SA (15/03/2011) en el cual **"la Corte ratifica la especial**

importancia de la prueba a los fines de la justificación de pasivos contraídos desde el exterior, haciendo prevalecer la necesidad de un documento del cual surja **una fecha cierta para poder demostrar la existencia del pasivo** y no considerar al mismo como un incremento patrimonial no justificado, gravado por Ganancias".

En este caso el fisco rechazó la operación de crédito contraído desde el exterior, formalizado mediante un contrato de mutuo, considerando que solo pueden oponerse a terceros aquellos rubricados mediante instrumento público o privado con fecha determinada.

Al respecto, el nuevo Código introduce una modificación sustancial en la definición de fecha cierta, al abandonar la rigidez prevista en el art. 1035 del actual Código Civil, y admitir que su prueba podrá reconocerse por cualquier medio, sujeto a la apreciación rigurosa del juez (art. 317 del Código).

Vemos como tema fiscal para analizar por los participantes, si lo dispuesto por el Código esta en sintonía con la línea jurisprudencial existente, en la cual se deja de lado a la fecha cierta como aspecto decisivo que otorga valor probatorio a determinado acto, en tanto que se reconoce la posibilidad de reunir otros elementos de pruebas que en conjunto permitan formar convicción de la veracidad y fecha en que ha tenido lugar dicho acto.

5. Contratos.

Desaparece la distinción entre contratos reales y consensuales: todos los contratos pasan a ser consensuales.

En línea con la supresión de la categoría de contratos reales, se convierte al mutuo y al comodato en contratos consensuales.

Dicha caracterización no cambia la causa de la obligación de restituir la cosa que es la tradición de la cantidad de cosas en el mutuo y la entrega de la cosa no consumible ni fungible en el comodato.

Se establece la bilateralidad del mutuo y comodato.

En la formación del consentimiento se ha receptado la teoría de la recepción (art. 971).

Actualmente el contrato de adhesión no tiene recepción normativa en el Código Civil vigente, ni en la Ley de Defensa del Consumidor

24.240. El artículo 38 de dicha ley lo menciona pero no lo define. El contrato de consumo no tiene recepción en el Código Civil. Se encuentra regulado en el artículo 42 de la Constitución Nacional y la referida Ley de defensa al consumidor.

Se regulan y unifican contratos que se encuentran actualmente previstos en el Código Civil y en el Código de Comercio, como sucede con la compraventa , permuta , suministro , locación , mandato , mutuo , comodato , donación , fianza , contrato de renta vitalicia , entre otros.

Se incorporan contratos regulados en normas específicas como el leasing (ley 25.248), fideicomiso (ley 24.441), contratos asociativos. De igual manera se tipifican contratos con una regulación mínima, como sucede con la franquicia, el arbitraje, el contrato de agencia, concesión, y los celebrados en bolsa o en mercado de valores. Además, se regulan las cajas de seguridad en los bancos.

En consecuencia corresponderá a los participantes analizar las posibles adecuaciones de las normas tributarias para receptar las modificaciones que se introduzcan en los mismos, especialmente frente al impuesto de sellos en las principales jurisdicciones, considerando la teoría de la recepción y no de la emisión de la respuesta, entre otros gravámenes.

5. Interpretación de los contratos.

La principal fuente de interpretación contractual continúa siendo la intención de las partes.

Las pautas de interpretación intentan ponderar la libertad y la fuerza obligatoria de la autonomía de la voluntad por un lado, y el orden público por el otro, estableciéndose criterios para resolver esa relación.

En materia de interpretación se consagra el principio de la buena fe, y se consagra la interpretación estricta para los casos en que así lo dispone una estipulación o disposición legal. Deberá considerarse el art.10 sobre Abuso de derecho, y el art.12 sobre Orden público y Fraude a la ley.

Para los demás casos se debe tomar en consideración las circunstancias en que el contrato se celebró, incluyendo las negociaciones preliminares; la conducta de las partes, incluso la posterior a la celebración del contrato; la naturaleza y finalidad del contrato; el sentido que comúnmente se dé a tales cláusulas y expresiones en la actividad a la que corresponda su objeto.

También se precisa el significado que debe dársele a las palabras del contrato, la interpretación conforme al conjunto del acto, el principio de conservación, el principio de apariencia, y el de coherencia.

Se consagran principios clásicos de la hermenéutica contractual. En este sentido cabe resaltar la norma que sostiene: la interpretación debe proteger la confianza y la lealtad que las partes se deben recíprocamente, siendo inadmisibles la contradicción con una conducta jurídicamente relevante, previa y propia del mismo sujeto.

Se destaca como relevante evaluar por los participantes el orden jerárquico a aplicar en la interpretación de los contratos en base al orden dispuesto por el Código, sin dejar de lado el principio de realidad económica.

Asimismo, deberá analizarse la situación de los contratos celebrados y cumplidos en el exterior.

Todo ello frente a los diferentes gravámenes locales (impuesto sobre los ingresos brutos e impuesto de sellos).

6. Concepto de "comerciante" y de "acto de comercio".

Ambas definiciones fueron eliminadas.

El nuevo Código, no hace referencia alguna al "acto de comercio", ni al "comerciante", ni a las "obligaciones de los comerciantes", ni a los "agentes auxiliares de comercio", ni tampoco a la "jurisdicción mercantil".

En tal sentido resultará indispensable la revisión del concepto de "empresa unipersonal" (que no posee personería jurídica) actualmente legislada en la ley tributaria, en especial por la eliminación del concepto de comerciante.

El Código considera a las “personas” en forma unificada y las clasifica como “personas humanas” o como “personas jurídicas” sin diferenciar entre sujetos “comerciales” y “civiles”.

Deberá evaluarse por los participantes si se producen consecuencias fiscales principalmente frente al impuesto a las ganancias e impuestos patrimoniales.

Entre tales análisis deberá considerarse, frente al IVA e impuesto a las ganancias, la situación de la venta de bienes muebles por sujetos que no sean comerciantes, por ejemplo bienes afectados al uso personal.

7. Contabilidad y registros contables.

Se dispone a partir del art.320 en adelante, la obligación de llevar libros de contabilidad por parte de todas las personas jurídicas privadas (por ejemplo los consorcios) y en la redacción actual de la ley del impuesto a las ganancias quienes tengan esa obligación están habilitados a fijar un cierre de ejercicio fiscal diferente al año calendario.

Se excluyen de lo expuesto a las personas físicas que desarrollen profesiones liberales, y actividades económicas, no ejecutadas en forma de empresa.

Salvo leyes específicas que establezcan plazos superiores, los libros y registros deben conservarse por 10 años.

Consideramos que deberá contemplarse en la ley esta circunstancia a fin de precisar las fechas de cierre de los ejercicios fiscales, las que determinan el momento de perfeccionamiento del impuesto.

Se deberá analizar el marco tributario que resulte aplicable principalmente para el caso de consorcios de propiedad horizontal y las normas contables y registros aplicables.

Finalmente, deberá tenerse en cuenta la situación de llevar libros contables para profesiones liberales y quienes no realicen una actividad empresarial.

8. Persona jurídica.

El Código Civil ha clasificado a las personas en dos grandes grupos, las físicas y las jurídicas.

Son personas jurídicas las "... que no son personas de existencia visible". Art. 32 Código Civil.

El nuevo Código en su Art. 141 expresa que: "PERSONA JURÍDICA son todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto".

Las asociaciones civiles se caracterizan por ser personas jurídicas privadas que se constituyen con un objeto de interés y utilidad general para la comunidad, del que también participan y se benefician sus miembros.

Su existencia comienza con el acuerdo constitutivo otorgado en la forma escrita prescripta y según sean asociaciones civiles o simples asociaciones.

Esta tal vez, es una de las reformas esenciales incorporadas, ya que le otorgan Personería Jurídica desde el comienzo a las asociaciones civiles, y no de manera retroactiva al momento de la autorización legal como era anteriormente.

Sin más, destacamos que debe haber un correcto control respecto de estas instituciones, ya que las mismas gozan de beneficios fiscales, y un incorrecto uso, puede llegar a traer un perjuicio a terceros, asimismo incluyendo en el término Tercero al Fisco.

En lo que hace a las Personas Jurídicas Privadas se clasifican en:

- a) Las sociedades;
- b) Las asociaciones civiles;
- c) Las simples asociaciones;
- d) Las fundaciones;
- e) Las mutuales;
- f) Las cooperativas;
- g) El consorcio de propiedad horizontal;
- h) Las comunidades indígenas;
- i) Toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establezca o resulte de su finalidad y normas de funcionamiento.

Se establece la inoponibilidad de la personalidad jurídica ante la actuación de la persona jurídica que encubra la consecución de fines ajenos a ella, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, la cual se imputa directamente a los socios, asociados, miembros o controlantes directos o indirectos que la hicieron posible, quienes responden solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados.

Quedan a salvo de lo dispuesto en el párrafo anterior los derechos de los terceros de buena fe.

Se mantienen las responsabilidades personales de que puedan ser pasibles los participantes en los hechos por los perjuicios causados.

Resulta de interés analizar el marco en los diferentes gravámenes de aquellas personas jurídicas no existentes con anterioridad a la vigencia del Código, en caso que las hubiere.

Asimismo, las consecuencias sancionatorias y penales de la utilización fraudulenta de las figuras mencionadas.

9. Sociedades comerciales.

Cambia la denominación por “LEY GENERAL DE SOCIEDADES 19.550, T.O. 1984”.

Se define el concepto de sociedades como la forma organizada en la que una o más personas se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes y servicios, participando de las ganancias y soportando las pérdidas.

Los socios responden frente a los terceros como obligados simplemente mancomunados y por partes iguales, salvo que la solidaridad con la sociedad o entre ellos, o una distinta proporción, resulten: 1) de una estipulación expresa respecto de una relación o un conjunto de relaciones; 2) de una estipulación del contrato social en los términos del artículo 22; 3) de las reglas comunes del tipo que manifestaron adoptar y respecto del cual se dejaron de cumplir requisitos sustanciales o formales

Se incluyen en el Código, como contratos asociativos, siempre que no constituyan sociedad, los de:

- Art. 1448: Negocio en participación. Se mantiene vigente la sociedad accidental o en participación (ley 19550, art. 361).
- Art. 1453: Agrupación en colaboración.
- Art. 1463: Unión transitoria.
- Art. 1470: Consorcio de cooperación

Estas formas asociativas entre empresas no tienen configuración societaria ni riesgo de quiebra. Asimismo se permite la formación de holdings, al permitir que las SA sean socias de SRL y de contratos asociativos.

Desaparece la diferencia entre contratos “civiles” y contratos “comerciales”.

Asimismo, en materia de sociedades, no existe más la sociedad “civil” ni tampoco la sociedad “comercial”, hay un tratamiento único y no existe más el “objeto comercial” para diferenciar entre sí a las sociedades “de hecho”.

Tampoco subsiste un registro público “de comercio”, sino solamente un “registro público” a secas.

Se disuelven las sociedades de hecho, de manera que en adelante toda sociedad no constituida regularmente (antes irregulares y de hecho) encuadran en el tipo societario de sociedades informales o sociedades simples que comprenderá a aquellas sociedades que no se constituyan de acuerdo con los tipos previstos en dicha ley, que omita requisitos esenciales o incumpla con las formalidades exigidas.

Los cónyuges, según el art. 27 de la ley 19550 pueden integrar sociedades de cualquier tipo, incluso “informales”.

Se eliminan restricciones a la constitución de sociedades entre cónyuges y se amplía la capacidad de las sociedades por acciones y en comandita por acciones de participar en SRL.

Resulta de interés analizar el marco tributario (ganancias e impuestos patrimoniales) a los contratos asociativos incorporados en el Código.

Asimismo evaluar si las estipulaciones que prevean los socios son validas a los fines de cubrir la responsabilidad fiscal de los mismos frente a la ley 11.683 y ley penal tributaria.

10. Sociedades unipersonales

Se autoriza su constitución mediante sociedades anónimas que estarán sujetas a fiscalización estatal.

El nuevo código permite las sociedades de un solo socio, lo que brinda mayor independencia al empresario y facilita la asignación de patrimonio para iniciar un emprendimiento, pues responde con el patrimonio de la sociedad y no su patrimonio personal.

Este hecho viene a blanquear una situación existente en la realidad económica.

Ello tuvo que ver con la situación de las compañías extranjeras que constituían sociedades subsidiarias "fantasma", que son controladas virtualmente en un 100%, aunque con un socio minoritario, para dar cumplimiento simbólico a la ley.

Las sociedades unipersonales se reservaron para el tipo de sociedad anónima nada más, que no era el proyecto originario de la comisión

Quedarán sujetas a la fiscalización de la autoridad de control, según el domicilio de la misma (por ejemplo, en la Ciudad de Buenos Aires es la IGJ).

Se plantea que se realice el siguiente análisis:

- a. si el tratamiento tributario a otorgar frente a los diferentes tributos es el correspondiente a una sociedad con un accionista siendo aplicables las disposiciones del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias, y la responsabilidad sustituta del impuesto sobre los bienes personales, entre otros temas.
- b. por el contrario, evaluar si alternativamente tiene sustento dar preeminencia a una interpretación fundada en la realidad económica, concluyendo que frente al impuesto a las ganancias estaríamos frente

a resultados provenientes de la empresa unipersonal que se reconocen en cabeza de la persona física como rentas de tercera categoría, determinando el gravamen de acuerdo con la escala progresiva del art. 90 de la ley.

11. Sociedades Civiles.

Desaparece la figura de las sociedades civiles.

Se plantea evaluar qué sucederá con las sociedades civiles constituidas con anterioridad al 1/8/2015, a partir de la entrada en vigencia del Código.

Deberá analizarse además si es viable una reorganización societaria en los términos del art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias, de manera de permitir aplicar los beneficios fiscales de dicha reestructuración.

Asimismo, corresponderá evaluar los diferentes impactos fiscales que se producen de mutar de una sociedad civil a una sociedad anónima o SRL, tanto en cuanto a alícuotas del impuesto aplicables, momento del reconocimiento de los resultados, etc.

12. Contrato de compraventa de cosa futura.

El art 1131 dispone que será “...**Cosa futura**. Si se vende cosa futura, se entiende sujeta a la condición suspensiva de que la cosa llegue a existir.

El vendedor debe realizar las tareas y esfuerzos que resulten del contrato, o de las circunstancias, para que ésta llegue a existir en las condiciones y tiempo convenidos.

El comprador puede asumir, por cláusula expresa, el riesgo de que la cosa no llegue a existir sin culpa del vendedor.

Deberá analizarse el tratamiento ante los diferentes gravámenes de dicha figura especialmente el reconocimiento de los resultados fiscales y el nacimiento del hecho imponible.

13. Compraventas sujetas a condición suspensiva.

El art.1160 dispone que la compraventa está sujeta a la condición suspensiva de la aceptación de la cosa por el comprador si:

- a) el comprador se reserva la facultad de probar la cosa;
- b) la compraventa se conviene o es, de acuerdo con los usos, “a satisfacción del comprador”.

El plazo para aceptar es de DIEZ (10) días, excepto que otro se haya pactado o emane de los usos. La cosa se considera aceptada y el contrato se juzga concluido cuando el comprador paga el precio sin reserva o deja transcurrir el plazo sin pronunciarse.

Deberá analizarse el tratamiento frente a los diferentes gravámenes de dicha figura especialmente el momento de reconocer los resultados frente al impuesto a las ganancias cuando se enajenen bienes con la condición suspensiva.

14. Contrato de leasing.

Recordamos que la primera norma que reguló el leasing fue la ley 24.241 y posteriormente se mutó por la ley 25.248.

Estas nuevas formas de financiamiento adquieren importancia, dado que el tenedor del bien durante un periodo prolongado da uso del mismo. En el momento de optar por la compra se beneficia porque el bien, objeto del contrato se devalúa con el correr del tiempo.

Los sujetos se denominan dador y tomador. En la ley el dador es una entidad financiera o sociedad.

El dador recibe el canon y en caso de que no se cumpla, puede pedir el secuestro de la cosa o desalojo de la propiedad que ocupa el tenedor. El tomador, además de poder exigir la entrega de la cosa, tiene derecho a la opción de compra, pagadas las tres cuartas partes del precio.

Al respecto de los bienes intangibles como el software, deberán inscribirse en el registro de créditos prendarios.

El artículo 1234 dispone que el leasing debe instrumentarse en escritura pública si su objeto son inmuebles, buques o aeronaves y en los demás casos solo es suficiente el instrumento privado.

Además, obliga a su inscripción en los Registros a los fines de su oponibilidad frente a terceros.

Recién a partir de su inscripción produce efectos frente a terceros.

El tiempo por el cual se mantiene la inscripción en los Registros para inmuebles es por 20 años y para muebles por 10 años.

El artículo 1241 permite a opción del tomador su prórroga y las condiciones de su ejercicio.

El artículo 1249 nos indica los caminos que puede seguir el dador ante la mora del tomador. Pedir el inmediato secuestro del bien, acompañando al juez el contrato debidamente inscripto y la prueba de haber interpelado al tomador para que cumpla en un plazo no inferior a cinco días (entendemos que son hábiles aunque no se indique).

El juez deberá luego de acreditados estos extremos ordenar el correspondiente mandamiento de secuestro, el cual una vez cumplido el contrato queda resuelto.

Luego el dador puede promover ejecución por el cobro de cánones adeudados, con más intereses y la cláusula penal convenida.

Se promoverá la vía ejecutiva para el cobro del canon no pagado, incluyendo la totalidad de los pendientes si así se hubiese convenido.

El artículo 1250 indica que son de aplicación subsidiaria las reglas del contrato de locación, con excepción de los plazos mínimos y máximos previstos para ese contrato y las normas relativas al contrato de compraventa son también subsidiarias.

Al respecto se extiende el plazo de la locación de inmuebles para destino comercial a cincuenta años, lo que amplía las posibilidades de amortizar inversiones y explotar negocios.

El tratamiento fiscal se mantiene conforme lo dispuesto por el Decreto 1038/00 que no fue derogado, como asimismo los artículos no derogados de la ley 25.248 al elaborarse el Digesto Jurídico.

Deberá analizarse el tratamiento frente al impuesto sobre los ingresos brutos y de sellos en las principales jurisdicciones.

15. Contratos Bancarios.

La denominación “*contratos bancarios*” no es técnicamente apropiada, pues se sustenta en la calidad que reviste una de las partes del negocio (el banco), sin abordarse el contenido intrínseco del mismo.

La calidad de negocio financiero no está dada por las personas que intervienen sino por la naturaleza de la prestación que se acuerda.

Los recursos afectables, en ambos casos, deben considerarse en sentido amplio, es decir, dinero, títulos y valores negociables y aportes económicos, los que constituyen el objeto de las operaciones financieras.

Esta distinción resulta práctica, debido a que también los bancos realizan otras operaciones que no revisten naturaleza financiera, como las denominadas operaciones de servicios, en las que no existe intermediación financiera, debido a que el banco realiza determinadas prestaciones que no implican desembolsos de dinero a ser restituidos en determinado plazo, de modo que no son remunerados según una tasa de interés, sino mediante comisiones, aranceles o suma fijas predeterminadas (por ejemplo, pago de servicios públicos, alquiler de cajas de seguridad, administración de tarjetas de crédito, cajeros automáticos, etc.).

Los contratos bancarios quedan comprendidos en la ley de defensa del consumidor,

En el capítulo 2 “contratos bancarios”, artículo 1378 y siguientes, se legisla sobre las condiciones generales que debe reunir la contratación que realizan las entidades financieras, estableciendo como principio fundamental la transparencia de las operaciones comerciales que realicen y despejando toda duda sobre la aplicación de las normas de protección establecidas en los contratos de consumo para los usuarios,

a los celebrados por las entidades comprendidos en la normativa sobre entidades financieras.

En la sección 2º, a partir del artículo 1390 y siguientes, se tratan en particular diversos tipos contractuales, tipificando y otorgándole status legislativo a diversos acuerdos que si bien de frecuente uso, no se encontraban legislados, tales son los casos del préstamo y descuento bancario, la custodia de títulos y el factoraje.

Se regula el servicio de caja de seguridad, independizándolo del contrato de depósito, pues son de distinta naturaleza, estableciéndose en orden a la responsabilidad del prestador del servicio, que sólo podrá llegar a eximirse por responsabilidad al banco ante el supuesto de caso fortuito externo al servicio prestado y por vicio propio de las cosas guardadas, y en cuanto a la regla de que su contenido podrá ser probado por cualquier medio, es la consagración legislativa de una jurisprudencia reiterada en la materia.

Con relación a la cuenta corriente bancaria, que es, en nuestro país, un medio de gran utilización, reglamentado en su funcionamiento por las disposiciones que al efecto dicta el Banco Central de la Republica Argentina, al incluirlo en el Código se la diferencia del contrato de cuenta corriente “mercantil”, y se adoptan con variantes de escasa envergadura, los lineamientos establecidos por la ley 24452 y decreto 268/95.

En resumen observamos de importancia destacar como relevantes la regulación de los contratos de deposito, cuenta corriente, préstamo, caja de seguridad, custodia de títulos valores.

Es de vital importancia establecer el tratamiento impositivo de las figuras contractuales para ambas partes, especialmente frente al impuesto de sellos considerando las nuevas disposiciones frente a dicho gravamen en el Código, y asimismo teniendo en cuenta que dejaron de existir los contratos reales, y solamente rigen los consensuales.

16. Contratos celebrados por escrito o en forma digital. Impuesto de sellos.

Se legisla respecto de que la contratación entre partes es valida en tanto tenga la firma ológrafa de las mismas, o los signos de las personas que tienen el poder para contratar.

Asimismo, se incluye la firma digital de los contratos celebrados electrónicamente.

Se considera nacimiento del contrato por correspondencia la recepción de la aceptación por la contraparte.

Deberán analizarse, entre otras, las implicancias en el impuesto de sellos en cuanto a si los textos provinciales regulan tales disposiciones, el exceso normativo respecto de dichas disposiciones versus la ley de coparticipación en cuanto a la definición de instrumento, y asimismo la posibilidad de múltiples imposiciones en diferentes jurisdicciones. Asimismo deberá analizarse el momento del nacimiento del hecho imponible ya sea con la emisión de la respuesta/orden de compra o con la recepción por el prestador/vendedor, considerando la legislación local vs lo dispuesto por el Código.

Es oportuno analizar el tratamiento de cesión de créditos prendarios, atento a que en materia de bienes registrables la inscripción es condición suficiente. Ello, evaluando la controversia sobre el carácter declarativo o constitutivo de la inscripción como traslativa del dominio y considerando que ahora se dispone que la inscripción sea "condición suficiente" (no necesaria).

17. Lugar de cumplimiento de los contratos.

El art. 1109 dispone que “En los contratos celebrados fuera de los establecimientos comerciales, a distancia, y con utilización de medios electrónicos o similares, se considera lugar de cumplimiento aquél en el que el consumidor recibió o debió recibir la prestación. Ese lugar fija la jurisdicción aplicable a los conflictos derivados del contrato. La cláusula de prórroga de jurisdicción se tiene por no escrita”.

Deberán analizarse si estas disposiciones pueden tomarse como parámetro definitivo a los fines de atribuir ingresos respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, teniendo en cuenta la extensa jurisprudencia existente al respecto y las normas de la Comisión Arbitral.

Asimismo, las consecuencias frente a los numerosos regimenes de retención y percepción, frente a demandas extraterritoriales de los fiscos provinciales.

18. Fideicomiso.

Se mantienen los principios de la ley 24.441 cuyos artículos 1 a 26 se derogan.

Los principales puntos a tener en cuenta son:

-Se mantiene el plazo de vigencia de 30 años, no corrigiendo lo dispuesto por el fideicomiso forestal, cuya vigencia puede abarcar un plazo de cincuenta años (artículo 8 de la ley 25.080).

-Se permite que el fiduciario **sociedad anónima** sea titular **de** cuotas de SRL.

- El artículo 1697 reproduce el artículo 25 de la ley 24.441, agregando en su inciso b: *“la revocación es ineficaz en los fideicomisos financieros después de haberse iniciado la oferta pública de los certificados de participación o de los títulos de deuda”*.

-Se mantienen los artículos 83 y 84 de la ley 24.441, por lo cual siguen vigentes las exenciones referidas a los títulos valores, y a determinadas retribuciones del fiduciario

- Las universalidades pueden ser objeto del fideicomiso, sin perjuicio de la persistencia de la prohibición respecto a herencias futuras.

-El fideicomiso debe registrarse en un registro público cuya finalidad no se especifica.

-Los fideicomisos constituidos bajo la figura de clubes de campo deben adoptar la figura de consorcios de propiedad horizontal, con las consecuencias jurídicas y fiscales que ello puede derivar.

- El fiduciario puede ser beneficiario, con la prevención de que debe evitar cualquier conflicto de intereses y actuar privilegiando los de los restantes sujetos intervinientes. No puede ser fideicomisario.

- Se aclaran con mayor precisión las facultades del fiduciario, la existencia de cofiduciario, el alcance y perfeccionamiento de su renuncia; así como la situación del beneficiario si el fideicomiso se constituye con fines de garantía.

Si bien dispuesto fuera del articulado de fideicomisos, se observa que el art 1725.- Valoración de la conducta, dispone que “Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor es la diligencia exigible al agente y la valoración de la previsibilidad de las consecuencias. Cuando existe una confianza especial, se debe tener en cuenta la naturaleza del acto y las condiciones particulares de las partes.

Para valorar la conducta no se toma en cuenta la condición especial, o la facultad intelectual de una persona determinada, a no ser en los contratos que suponen una confianza especial entre las partes. En estos casos, se estima el grado de responsabilidad, por la condición especial del agente”.

Todo ello deberá evaluarse para establecer la conducta del fiduciario en cuanto a si obro con la prudencia y diligencia de un buen hombre de negocios.

-Se crea la figura del “condominio” para el caso en que se nombren varios fiduciarios, y remite al art. 1674 respecto de la solidaridad, pudiendo otorgar actos de disposición solamente en forma conjunta.

- La rendición de cuentas al fiduciario puede ser solicitada por todos los sujetos del fideicomiso, no modificando el legislador los plazos para tal cometido que continúa disponiendo el plazo de un año como tope para su realización.

- Se prevé el fideicomiso de garantía

- Exigencia expresa de contratación de seguro de responsabilidad civil respecto de las cosas objeto del fideicomiso, so perjuicio de incurrir en responsabilidad personal el propio fiduciario. Dicho seguro no cubre la responsabilidad fiscal del fiduciario de no haber actuado como buen hombre de negocios.

- La insuficiencia de bienes del fideicomiso no da lugar a la quiebra, sino a la liquidación del mismo

A titulo ilustrativo se menciona como antecedente para analizar el pedido de liquidacion judicial formulado por el fiduciario en autos Fideicomiso Fidag. CNComercial, Sala E, 15.12.2010, de hacer lugar al pedido de liquidacion judicial el

cual se llevo a cabo judicialmente bajo las normas del derecho societario, ante falta de previsión legal al respecto.

- Se determina que la liquidación del fideicomiso por su insolvencia se realizará por vía judicial.

- En el marco del fideicomiso testamentario computa el plazo máximo de 30 años desde el fallecimiento.

-La constitución del fideicomiso testamentario no debe afectar la legítima de los herederos forzosos, excepto en los casos previstos en el artículo 2448.

- Es inválido el fideicomiso constituido con el fin de que el fiduciario esté obligado a mantener o administrar el patrimonio fideicomitado para ser transmitido únicamente a su muerte a otro fiduciario de existencia actual o futura.

-De realizarse fideicomisos de administración sobre inmuebles, conforme el art. 252 del Código la vivienda familiar esta exenta del impuesto a la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte, en tanto la vivienda no sea desafectada en los 5 años posteriores a su transmisión. La transmisión y actos vinculados con la constitución e inscripción de la afectación, están exentos de impuestos y tasas.

-En caso de muerte del fiduciario los bienes fideicomitados no se transmitan a sus herederos sino que se deberá designar –si no estuviese contemplado en el testamento– un fiduciario sustituto que adquirirá dichos bienes en miras a continuar con el fideicomiso testamentario.

Por tanto, el fiduciario no es heredero ni legatario del causante, sino más bien, una suerte de albacea testamentario en tanto es la persona designada por el testador para dar cumplimiento con una manda testamentaria -el fideicomiso-.

El fiduciario es un tercero ajeno a la sucesión.

Deberán analizarse, entre otras, las implicancias fiscales de:

- desarrollos inmobiliarios frente a los diferentes gravámenes ,considerando que deberán adoptar la figura del consorcio de propiedad horizontal,
- las transferencias de tierras de los fiduciantes a tales fideicomisos,
- los fideicomisos de garantía y fideicomisos de pago especialmente frente al impuesto de sellos.
- los fideicomisos testamentarios,
- la responsabilidad fiscal de los fiduciarios y cofiduciarios.
- determinar si los fideicomisos son sujetos concursales, o mantener la prohibición de quebrar pero hacer una liquidacion judicial forzosa que remita a las normas de la ley concursal en todo lo no previsto por el Código.

19. Derechos reales.

Actualmente se consideran derechos reales 1° El dominio y el condominio; 2° El usufructo; 3° El uso y la habitación; 4° Las servidumbres activas; 5° El derecho de hipoteca; 6° La prenda; 7° La anticresis; 8° La Superficie Forestal (incorporado por art. 13 de la ley 25.509)

El nuevo Código propone cambios incorporando a los conjuntos inmobiliarios, la superficie, la propiedad horizontal, el tiempo compartido y el cementerio privado.

Los nuevos derechos reales tienen la particularidad de que se tratan de derechos ejercidos sobre inmuebles, sobre los cuales ya se realizaban operaciones si bien no contaban con una regulación legal específica, con excepción del derecho de superficie en lo que respecta a la actividad de forestación y silvicultura.

20. Los conjuntos inmobiliarios.

Actualmente se encuentran regulados en diferentes disposiciones provinciales y de carácter local.

En el nuevo Código se introducen normas vinculadas a la evolución del derecho dominial. De este modo, bajo la denominación de conjuntos inmobiliarios se regulan las situaciones conocidas como clubes de campo, barrios cerrados o privados, parques industriales, empresariales o náuticos, o cualquier otro emprendimiento urbanístico independientemente del destino de vivienda permanente o temporaria, laboral, comercial o empresarial que tenga, comprendidos asimismo aquéllos que contemplan usos mixtos (art. 2073).

Interesa destacar que la parte final del artículo, establece el requisito de la sujeción a las normas administrativas locales.

Todos los conjuntos inmobiliarios deben someterse, en lo pertinente, a la normativa del derecho real de propiedad horizontal establecida en el Código.

Los conjuntos inmobiliarios preexistentes que se hubiesen establecido como derechos personales o donde coexistan derechos reales y derechos personales se deben adecuar a las previsiones normativas que regulan este derecho real (art. 2075).

Los countries entrarán dentro de la categoría de “conjuntos inmobiliarios”.

El decreto-ley 8912/77 de la Provincia de Buenos viene aplicándolo desde hace varios años y consideramos que en la práctica con éxito, a pesar de ser de dudosa constitucionalidad porque las provincias no pueden regular la legislación civil por ser un poder delegado al Congreso Nacional.

Consideramos de importancia evaluar las implicancias fiscales de realizar desarrollos inmobiliarios bajo esta figura. Asimismo vemos aquí los cambios notariales que deberán cumplirse, con las implicancias fiscales que deberán analizarse principalmente frente al impuesto de sellos.

21. Dominio imperfecto.

Según el art. 1946, comprende el dominio revocable, el fiduciario y el desmembrado.

Hago una síntesis de los temas que deberán evaluarse:

- La afectación del inmueble y si produce efectos tributarios.
- Marco fiscal por la enajenación de los bienes
- Posible aplicación de la norma del art. 49 inc d) (loteos).

22. Propiedad horizontal

Actualmente, se rige por las normas que establece la ley 13.512 complementaria del Código Civil.

El Código define en su art. 2037.- **Concepto.** La propiedad horizontal es el derecho real que se ejerce sobre un inmueble propio que otorga a su titular facultades de uso, goce y disposición material y jurídica que se ejercen sobre partes privativas y sobre partes comunes de un edificio, de conformidad con lo que establece este Título y el respectivo reglamento de propiedad y administración. Las diversas partes del inmueble así como las facultades que sobre ellas se tienen son interdependientes y conforman un todo no escindible”

Se establece el deber del titular del dominio o de los condóminos de redactar, por escritura pública, el reglamento de propiedad horizontal, el que mediante escritura publica debe inscribirse en el Registro de la Propiedad Inmueble.

El art. 2044 dispone- **Consortio.** El conjunto de los propietarios de las unidades funcionales constituye la persona jurídica consorcio. Tiene su domicilio en el inmueble. Sus órganos son la asamblea, el consejo de propietarios y el administrador.

La personalidad del consorcio se extingue por la desafectación del inmueble del régimen de propiedad horizontal, sea por acuerdo unánime de los propietarios instrumentado en escritura pública o por resolución judicial, inscripta en el registro inmobiliario.

Dado entonces la existencia de personería jurídica, el consorcio puede quebrar o su administrador pasa a ser representante legal, lo que genera implicancias nuevas.

Se plantea el análisis fiscal de:

- el consorcio como sujeto de impuestos por ingresos que pueda recibir por ejemplo alquiler de espacios a empresas de telecomunicaciones,
- la necesaria adecuación del art.49 inciso d) de la ley del impuesto a las ganancias al referirse a una ley inexistente por quedar absorbida en el nuevo Código.
- readecuar los emprendimientos inmobiliarios existentes o a crearse

23. Tiempo Compartido.

La figura es novedosa, y ya está actualmente regulada por la **ley 26.356**.

El denominado “Tiempo compartido” es una situación donde el titular del derecho, mediante el pago de un precio en dinero puede usar y eventualmente gozar, en forma periódica, exclusiva y alternada, durante un cierto período de tiempo, ubicado en el año calendario o a ubicar ("flotante"), de un ámbito espacial determinado o determinable (departamento, casa, cabaña, etc.), sin alterar su sustancia y al mismo tiempo aprovechar de los servicios e instalaciones que se ofrece como accesorios integrantes del sistema, pudiendo existir para el titular la posibilidad de intercambiar el período que le corresponde en un complejo por otro similar en otro complejo, ubicado en el país o en el extranjero.

Puede integrarse con **inmuebles y muebles**, en tanto la naturaleza de éstos sea compatible con los fines mencionados, ello con independencia de la naturaleza de los derechos que se constituyen o transmiten, y del régimen legal al que los bienes se encuentran sometidos.

Recordemos, a modo comparativo, que la ley 26.356 dice que sólo pueden afectarse al sistema bienes inmuebles.

Se considera relevante el análisis fiscal para las distintas partes en relación con las situaciones que a continuación se mencionan:

- a) emprendedor: es quien constituye el TC.
- b) propietario: es el titular de dominio del inmueble que lo afecta al sistema.
- c) usuario: adquirente del derecho de uso periódico de un TC.

Debemos tener en cuenta el análisis fiscal de los siguientes aspectos:

a) titular del dominio:

- La contrapartida que reciba el titular de dominio por la afectación del inmueble al régimen y a que valor se incorpora,
- Análisis fiscal cuando la afectación pueda tener como contrapartida dinero, otros bienes, una participación en la venta de los derechos a los usuarios o, directamente la cesión de derechos de usuario.
- Posibilidad de que la afectación se pueda asimilar a loteo con fines de urbanización o se trata de una cesión de derechos, considerando que el dominio permanece siempre en cabeza del propietario.
- Respecto del emprendedor caben los siguientes comentarios:
 - El emprendedor invierte en el tiempo compartido diversos bienes y derechos, ¿a que valores se computan?
 - Cuando el emprendedor enajena el derecho, ¿Cómo se determina su ganancia, podemos interpretar que será igual al valor pactado menos la parte proporcional del costo de su inversión, y de lo abonado al titular de dominio

b) usuario que adquiere un derecho real temporal:

- Si lo destina a consumo, ¿existen consecuencias tributarias?
- Si lo cede en forma temporaria ¿es una locación de derechos, gravada según el sujeto?
- Si lo cede en forma gratuita ¿se aplica renta presunta (no es cesión de inmueble, sino de derecho)?
- Si lo cede definitivamente ¿el resultado esta alcanzado por el impuesto a las ganancias, o debe existir habitualidad o tratarse de un sujeto empresa?

24. Cementerio privado.

El Código regula a los cementerios privados como derecho real autónomo sobre los inmuebles de propiedad privada afectados a la inhumación de restos humanos.

El titular de dominio debe otorgar una escritura de afectación del inmueble a efectos de destinarlo a la finalidad de cementerio privado, que se inscribe en el Registro de la Propiedad Inmueble conjuntamente con el reglamento de administración y uso del cementerio. A partir de su habilitación por parte de la municipalidad local, el cementerio no puede alterar su destino ni ser gravado con derechos reales de garantía.

El titular del derecho de sepultura debe: a) mantener el decoro, la sobriedad y el respeto que exigen el lugar y el derecho de otros; b) contribuir periódicamente con la cuota de servicio para el mantenimiento y funcionamiento del cementerio; c) abonar los impuestos, tasas y contribuciones que a tales efectos se fijan sobre su parcela; d) respetar las disposiciones y reglamentos nacionales, provinciales y municipales de higiene, salud pública y policía mortuoria.

Valen destacar los siguientes temas para analizar sus consecuencias fiscales:

- La afectación del inmueble ¿provoca efectos tributarios, o para que tribute debe pactarse una contraprestación para el titular de dominio?
- Puede sostenerse frente al impuesto a las ganancias que la cesión de los sepulcros no esta alcanzada por la norma del art. 49 inc. d) en base a los siguientes argumentos:
 - a) los sepulcros no son lotes.
 - b) el cementerio no es una urbanización.
 - c) no hay transmisión de dominio de un inmueble, sino solo de un derecho de uso específico y acotado.
- Evaluación si para el cedente el resultado estará alcanzado frente al impuesto a las ganancias siempre o solamente cuando haya habitualidad o se trate de un sujeto empresa

25. Derecho de superficie.

Se deroga el derecho real de superficie forestal y se crea un nuevo derecho real que es el Derecho Real de Superficie para todo tipo de actividad, no solamente para lo forestal.

La ley 25.509 de superficie forestal fue derogada, por el art. 3 de la ley 26.994, aunque en este caso podemos considerar que ha sido “absorbida” por un derecho real “más amplio” como el de superficie.

Se incorporan los siguientes artículos:

*ARTÍCULO 2114.- **Concepto.** El derecho de superficie es un derecho real temporario, que se constituye sobre un inmueble ajeno, que otorga a su titular la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica del derecho de plantar, forestar o construir, o*

sobre lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo o el subsuelo, según las modalidades de su ejercicio y plazo de duración establecidos en el título suficiente para su constitución y dentro de lo previsto en este Título y las leyes especiales.

ARTÍCULO 2115.- Modalidades. El superficiario puede realizar construcciones, plantaciones o forestaciones sobre la rasante, vuelo y subsuelo del inmueble ajeno, haciendo propio lo plantado, forestado o construido. También puede constituirse el derecho sobre plantaciones, forestaciones o construcciones ya existentes, atribuyendo al superficiario su propiedad.

En ambas modalidades, el derecho del superficiario coexiste con la propiedad separada del titular del suelo (que es el nudo propietario).

ARTÍCULO 2119.- Adquisición. El derecho de superficie se constituye por contrato oneroso o gratuito y puede ser transmitido por actos entre vivos o por causa de muerte. No puede adquirirse por usucapión....”.

ARTÍCULO 2120.- Facultades del superficiario.”...El superficiario puede afectar la construcción al régimen de la propiedad horizontal, con separación del terreno perteneciente al propietario excepto pacto en contrario; puede transmitir y gravar como inmuebles independientes las viviendas, locales u otras unidades privativas, durante el plazo del derecho de superficie, sin necesidad de consentimiento del propietario.”.

ARTÍCULO 2125.- Efectos de la extinción. Al momento de la extinción del derecho de superficie por el cumplimiento del plazo convencional o legal, el propietario del suelo hace suyo lo construido, plantado o forestado, libre de los derechos reales o personales impuestos por el superficiario...”.

ARTÍCULO 2126.- Indemnización al superficiario. Producida la extinción del derecho de superficie, el titular del derecho real sobre el suelo debe indemnizar al superficiario, excepto pacto en contrario. El monto de la indemnización es fijado por las partes en el acto constitutivo del derecho real de superficie, o en acuerdos posteriores...”.

Como resumen se observa que el derecho de superficie consiste en la facultad atribuida al superficiario de construir o plantar en suelo ajeno y hacer suyo lo construido o plantado (con independencia de la propiedad del suelo), o de adquirir una

edificación o plantación ya existente en forma separada de la propiedad del suelo. Se trata de un derecho real temporario, enajenable y transmisible por causa de muerte.

El superficiario puede constituir derechos reales de garantía y afectar la construcción al régimen de la propiedad horizontal. Puede adoptar dos modalidades diferentes.

En una de ellas permite edificar y plantar en suelo ajeno y adquirir la propiedad de lo edificado o plantado, con independencia de la propiedad del suelo. Mientras esto no se realice, no existirá propiedad superficiaria pero sí derecho real de superficie.

En la otra modalidad el derecho es concedido sobre una construcción o plantación ya existente en un inmueble. Esto provoca que la propiedad se desdoble entre la propiedad del suelo, que sigue perteneciendo al titular de dominio y la propiedad de lo construido o plantado -que pasa a ser propiedad del superficiario.

Respecto de las facultades del propietario del suelo, éste es titular de un dominio imperfecto. Asimismo, conserva la disposición material o jurídica que corresponde a su derecho. Tales potestades incluyen la posibilidad de enajenar su derecho real, típico de las hipótesis de dominio desmembrado.

En síntesis, se trata de una de las novedades más importantes que el nuevo Código nos trae en materia de derechos reales. Hablar de la superficie impone, en primer lugar, establecer una separación entre el dominio directo y el dominio útil que, en conjunto, hacen al dominio pleno o perfecto. El dominio directo es el que le corresponde al propietario, en tanto que el dominio útil corresponde a quien utiliza el inmueble, en este caso el superficiario, entonces ambos derechos pueden coexistir total o parcialmente superpuestos.

El derecho de superficie constituye entonces una excepción o suspensión temporal del principio de accesión, por lo que es oportuno tener presente el art. 1945 (sobre extensión del dominio) que señala que *“todas las construcciones, siembras o plantaciones existentes en un inmueble pertenecen a su dueño, excepto lo dispuesto respecto de los derechos de propiedad horizontal y superficie. Se presume que las construcciones, siembras o plantaciones las hizo el dueño del inmueble, si no se prueba lo contrario”*.

El superficiario está facultado para constituir derechos reales de garantía limitados al plazo de duración del derecho de superficie; afectar lo construido al régimen de propiedad horizontal, con separación del terreno perteneciente al propietario excepto pacto en contrario; y transmitir y gravar las viviendas o unidades funcionales dentro del plazo en que este constituido el derecho de superficie .

Una vez culminado el plazo por el que se extingue el derecho, el titular del derecho real sobre el suelo debe indemnizar al superficiario, excepto que se pacte lo contrario.

Se observan dos características de este derecho real. Por un lado, su carácter temporal (máximo 70 años en el caso de construcciones y 50 años en el caso de forestaciones y plantaciones, no existen plazos mínimos) y; por el otro, el desmembramiento que se produce entre el nudo propietario del inmueble y quien detenta el derecho de superficie, coexistiendo ambos.

Entre las ventajas de esta figura se destacan:

- a) Construir sin invertir en un terreno y, la valorización inmobiliaria queda en poder del propietario.
- b) Aislar el inmueble del riesgo del negocio constructivo.
- c) Se observa su potencial en la utilización habitual para concesiones, a cuyo fin los bienes pasan a ser propiedad del poder concedente.
- d) El superficiario puede construir, ceder en locación o constituir otros derechos reales (p.e. propiedad horizontal o usufructo).
- e) utilización en fideicomisos inmobiliarios

Vemos necesario el análisis fiscal (impuestos a las ganancias, IVA, patrimoniales) de las siguientes situaciones:

- Constitución del derecho de superficie
- Transferencia de los bienes existentes al propietario (análisis de la pérdida y la ganancia en ambas partes)
- Finalmente, con la extinción del derecho, el Código prevé que todo lo construido, plantado o forestado, pase a poder del propietario. Desde ya se podrán plantear diversas situaciones cuyo análisis arrojará resultados disímiles según se haya o no pactado una indemnización por parte del propietario que compense al superficiario.

En cuanto a la explotación por el superficiario valen analizarse:

- Rentas provenientes de la construcción, forestación, plantación.
- Costos a considerar por el desarrollo de la actividad, imputando lo pagado por el derecho de superficie

Respecto de la enajenación del derecho de superficie cabe analizar:

- Ingreso a computar.
- Costos a computar: sería razonable considerar el valor de los bienes que se transfieren, mas parte la parte proporcional al tiempo remanente, del precio pagado por el derecho de superficie.

26. Prescripciones en los tributos locales (provinciales y municipales).

Actualmente existe una consolidada jurisprudencia que se viene sosteniendo por más de una década a partir de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Filcosa (reafirmada por la causa Casa Casmma SRL 8/9/ 2009 CSJN) , que ha sido receptada pacíficamente por los tribunales superiores provinciales, por la cual se estableció que la prescripción no es un instituto propio del derecho publico local sino un instituto general del derecho, ello con basamento en el art.75 inc.12 de la Constitución Nacional por la cual tales facultades no pueden ser reasumidas por los poderes locales y corresponde al Congreso Nacional su regulación. A partir de esta doctrina se sostiene que en materia de prescripción de tributos locales, rige lo dispuesto en las normas del Código Civil reconociendo la invalidez de las normas locales que establezcan plazos superiores.

Ahora bien, el nuevo Código introduce un cambio sustancial al disponer en el art.2532 que las legislaciones locales podrán regular la prescripción en cuanto al plazo de los tributos.

A su vez, el art. 2560 estipula el *“Plazo genérico: el plazo de la prescripción es de 5 años excepto que este previsto uno diferente en la legislación local”*.

En cuanto al comienzo del cómputo del plazo de la prescripción, el mismo opera desde que el tributo es exigible.

Vale destacar que el Código dispone que **en caso que los fiscos locales no prevean un plazo distinto** se aplicaran los siguientes:

- 2 años: para tributos que deben pagarse por años o plazos más cortos,
- 5 años: para el resto de los tributos locales y para la acción de repetición.

Evidentemente con este reenvío que el código efectúa hacia la legislación local, se obtendrá como resultado un apartamiento de la comentada doctrina jurisprudencial, con lo cual se presume se reabrirá un nuevo escenario de inseguridad jurídica y de litigiosidad con los fiscos locales producto de la facultad que se les confiere para fijar los plazos de prescripción.

Tengamos en cuenta que a la fecha existen dos posturas respecto de la preeminencias de las normas del Código por sobre las normas locales, y por otro lado se sitúa la situación inversa. Al respecto consideramos que los institutos del Código deben ser respetados por las provincias pues han delegado expresamente la facultad para establecerlo.

Destacamos que algunas provincias (Misiones) y municipios establecen la prescripción de 10 años en oposición a lo que fija el Código.

Resaltamos que art.2537 del Código dispone que “modificaciones de los plazos por ley posterior: los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de la nueva ley, se rigen por la ley anterior”.

Complementariamente, el art.7 del Código dispone, la *“Eficacia temporal: a partir de la entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situación jurídicas existentes”*.

Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden publico, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

Se espera de los participantes el análisis de la fundamentación que tendrían los contribuyentes para cuestionar ante fiscos provinciales y municipales una prescripción mayor a 5 años.

27. Suspensión de la prescripción.

El Código Civil vigente al 31.7.2015, establece la suspensión por un año del curso de la prescripción en caso de constitución en mora al deudor.

El Código en el art. 2541 reemplaza el concepto de constitución en mora del deudor por la interpelación de forma fehaciente (es decir el requerimiento íntegro de la deuda realizada por medio fehaciente), y el pedido de mediación.

Asimismo, es importante destacar que ha resultado de práctica en los últimos años la inclusión, en leyes especiales que establecieron regímenes fiscales particulares (vgr. Regímenes de regularización), de nuevas causales de suspensión de la prescripción que han sido aplicadas a la generalidad de contribuyentes, con prescindencia que se hubieren beneficiado con dichos regímenes, lo que ha extendido los plazos de prescripción vigentes en materia de tributos recaudados por el Gobierno Federal.

El análisis fiscal a realizar por los participantes debiera:

- a. -fundamentar la posibilidad de que el plazo que exceda los 5 años sea considerado inconstitucional.
- b. -estipular la posibilidad que las normas tributarias deberían definir que la interpelación se configura con la notificación fehaciente de la resolución de determinación de oficio o con la notificación de la intimación de pago del tributo.
- c. -asimismo, dicho análisis tributario debiera comprender la fundamentación jurídica para que dentro de las causales de suspensión, se imposibilite extender con carácter general los referidos plazos de prescripción para contribuyentes que no se acojan o soliciten inclusión en los regímenes especiales que pudieran instrumentarse y que dispusieran en ese sentido, incluso en el ámbito nacional.

28. Cargas probatorias dinámicas.

El Código ha incorporado la teoría de las cargas probatorias dinámicas, las que determinan que el onus probandi habrá de recaer sobre la parte que está en mejores condiciones para producir la prueba respectiva.

La doctrina y jurisprudencia admiten que el fisco debe aportar – basado en su deber de colaboración – la información que posee en virtud de su superioridad para obtener

la Información declarada o suministrada por terceros, la que le concede una mayor aptitud probatoria.

Se considera que la incorporación de las cargas probatorias dinámicas en el Código, ratificando la creciente recepción doctrinaria y jurisprudencial significa un avance en materia de procedimientos fiscales.

La teoría sobre el *onus probandi* constituye uno de los problemas vitales en cuanto versa sobre las consecuencias de la falta de prueba.

Lo cierto es que la experiencia revela la necesidad de ponderar las circunstancias de cada caso a los efectos de imponer la carga probatoria a una parte o la otra, de apartarse eventualmente de las reglas rígidas que emanan del sistema normativo con asiento en los arts. 512, 902, 1109 y cc. del Código de Vélez, aquí los dos primeros reproducidos (alterados en su mínima expresión en su sintaxis) a través de los arts. 1724 y 1725.

El art. 1735 autoriza al juez a “distribuir la carga de la prueba de la culpa o de haber actuado con la diligencia debida, ponderando cuál de las partes se halla en mejor situación para aportarla”.

Se contemplan los casos en los que existen dificultades en el acceso a los medios de prueba o en la prestación de la misma, habilitándose este mecanismo correctivo para paliar ciertas diferencias entre los litigantes que el derecho está llamado a corregir.

Entendemos que salvo disposición legal, la carga de la prueba de los factores de atribución de la responsabilidad, así como de las circunstancias que la excluyen, corresponde a quien los alega. Si las circunstancias especiales del caso lo justifican, el tribunal puede distribuir la carga de la prueba de la culpa, o de haber actuado con diligencia, ponderando cuál de las partes está en mejor situación para aportarla”.

Se trata de la figura denominada “carga probatoria dinámica”, por parte de los procesalistas por estimar que importa volver a etapas superadas de casuismo jurisprudencial, y hasta por desconocer el principio de legalidad que emana del art. 377 del CPCCN según el cual la prueba del presupuesto de hecho de la norma aplicable está a cargo de quien la invoca.

No obstante, civilistas y procesalistas parecen confluir hacia una misma orientación ya que para estos “las partes no producen prueba ni colaboran con la jurisdicción por razones de bondad, sino esencialmente en beneficio de sus propios intereses, y una actitud contemplativa importa una sanción jurídica cual es la pérdida del juicio.

El art. 1735 no tiene naturaleza procesal sino que contiene “directivas sustantivas dirigidas al juez a fin del dictado de la sentencia en ausencia de pruebas concretas sobre el tema a decidir, casos en los que se establece cómo debe distribuirse el ‘riesgo probatorio’ y a quién adjudicarlo”, argumento cuestionable sin perjuicio de lo cual lo más importante es que la ubicación puramente material de una norma no determina su naturaleza sino su “finalidad”.

Entendemos se trata de una figura surcada fuertemente por valores como la buena fe y la equidad, y que cumple nítidamente una función teleológica determinante para lograr cierto “equilibrio” entre las partes en litigio.

El Código deja librada la aplicación de la figura a la mera discrecionalidad judicial. La norma dado que prevé que *“Si el juez lo considera pertinente, durante el proceso comunicará a las partes que aplicará este criterio, de modo de permitir a los litigantes ofrecer y producir los elementos de convicción que hagan a su defensa”*.

En resumen, respecto de la carga de la prueba el Código determina que el peso de la prueba deberá recaer sobre la parte en un juicio que está en mejores condiciones para producir la prueba respectiva – basado en su deber de colaboración –.

Se espera de los participantes que el análisis fiscal basado en la abundante jurisprudencia permita fundamentar la teoría en análisis y agregar nuevos elementos de juicio para sostener lo dispuesto por el Código.

29. Responsabilidad solidaria de los administradores.

El artículo 160 del Código establece que los administradores de las personas jurídicas privadas responden en forma ilimitada y solidaria frente a tales personas jurídicas, sus miembros y terceros por los daños causados por su culpa en el ejercicio o con ocasión de sus funciones. La disposición refuerza la atribución subjetiva de responsabilidad que los artículos 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales prevé para los

administradores, de los que se deduce que tales administradores responden sólo cuando se acredite su dolo o culpa.

Consecuentemente, para que se configure la responsabilidad de los administradores no basta que estos ocupen un cargo o, incluso, que participen activamente en los hechos generadores de responsabilidad, sino que también debe existir una conducta omisiva, negligente o dolosa. Tal criterio ha sido recogido y aceptado pacíficamente por la jurisprudencia aplicable en los casos en los que se discute el alcance de leyes impositivas nacionales.

Por el contrario, en jurisdicciones provinciales en las que los Fiscos aún responsabilizan a los administradores en forma objetiva, el artículo 160 del Código constituye una valla más a tal proceder. En este sentido, podría entenderse que aquellas jurisdicciones que establecen un régimen objetivo de responsabilidad o en las que los Fiscos aplican objetivamente la misma, estarían infringiendo dos normas de derecho común, el Código y la Ley de Sociedades Comerciales y, en consecuencia, el artículo 31 de la Constitución Nacional.

Se observa que las autoridades fiscales locales atribuyen la existencia de responsabilidad solidaria en diversos supuestos fundados en el carácter objetivo de los cargos desempeñados, mientras que el nuevo Código recepta la amplia jurisprudencia imperante en esta materia, que dispone que la responsabilidad solidaria sólo puede ser atribuida con base en el obrar culposo de los sujetos involucrados en el cumplimiento de la obligación fiscal.

Se espera que los participantes elaboren la fundamentación para que lo dispuesto por el Código sea aplicado por las Provincias con la finalidad de promover las modificaciones legislativas necesarias a fin de adecuar sus cuerpos normativos a esos efectos.

30. Responsabilidad del Estado.

El derecho argentino carece de un régimen legal orgánico y sistemático que regule la responsabilidad de los poderes públicos. No existe en el ordenamiento jurídico argentino –ni federal ni provincial (tengamos presente que las provincias podrían reglar la responsabilidad pública del Estado local)-, al menos con carácter general, una regulación orgánica sobre este tema.

La ausencia de normas que específicamente regularan la materia no ha impedido que se esbozaran teorías en el terreno doctrinario y jurisprudencial, que basaron el fundamento de la responsabilidad del Estado en principios de derecho público, fundamentalmente en los artículos 16 (igualdad ante las cargas públicas) y 17 (garantía de propiedad y la consiguiente reparación de todo sacrificio patrimonial impuesto por razones de interés público) de la Constitución Nacional.

Como ha expresado nuestra Corte Suprema, el fundamento del principio de que “nadie debe dañar a otro” encuentra sustento en las expresas previsiones de la Carta Magna.

Tal sustento fundamental de la responsabilidad del Estado ha sido de todos modos complementado con la aplicación y exégesis de ciertas normas contenidas en el Código Civil (en particular, el art. 1112), a las cuales ha recurrido la Corte Suprema de Justicia de la Nación –a falta de ordenamientos de derecho público que regulen la cuestión –, para justificar la procedencia de acciones indemnizatorias de los daños derivados de los “actos de imperio o autoridad”, es decir, de la actuación estatal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación pasó a fundar la responsabilidad del Estado (nacional, provincial y municipal) en los arts. 1109 y 1113 del Código Civil (caso “Devoto”, de 1933 –Fallos 169:11–).

A partir de 1938, con el fallo “Ferrocarril Oeste” (Fallos 182:5), comenzó una etapa (que se extiende hasta nuestros días) en que el art. 1112 de ese mismo ordenamiento pasó a ser el sustento positivo fundamental en esta materia. En aquel caso, el Alto Tribunal lo correlacionó con lo dispuesto en el ya citado art. 1113. Pero a partir del precedente “Vadell” (Fallos 306:2030), de 1984, el art. 1112 pasó a ser el fundamento exclusivo de la responsabilidad estatal, en base a la idea objetiva de la *falta de servicio* –por acción o por omisión–, cuando el Estado cumple defectuosa o irregularmente las funciones que le son propias. Cabe sin embargo destacar que dicha norma es aplicada por el Máximo Tribunal en forma subsidiaria a esta cuestión del derecho administrativo.

Los siguientes artículos definen las responsabilidades del Estado:

ARTICULO 1763.- Responsabilidad de la persona jurídica. La persona jurídica responde por los daños que causen quienes las dirigen o administran en ejercicio o con ocasión de sus funciones.

ARTICULO 1764.- Inaplicabilidad de normas. Las disposiciones del Capítulo 1 de este Título no son aplicables a la responsabilidad del Estado de manera directa ni subsidiaria.

ARTICULO 1765.- Responsabilidad del Estado. La responsabilidad del Estado se rige por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local según corresponda.

ARTICULO 1766.- Responsabilidad del funcionario y del empleado público. Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas se rigen por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local, según corresponda.

Una observación que corresponde efectuar respecto de las previsiones *sub examine*, es que las mismas disponen claramente el derecho aplicable al Estado en sí mismo (art. 1765) y la responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos, por “[**los hechos y las omisiones [...] en el ejercicio de sus funciones por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas (art. 1766).**]

En lo atinente a la responsabilidad del Estado y de los funcionarios y empleados públicos, vemos que se establece que tanto una como la otra se regirá por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local, según corresponda, normativa que es más complaciente que la civil con estos delitos.

Sólo en algunas pocas áreas específicas la Nación y las provincias han dictado normas sobre aspectos muy puntuales, como en los casos de: a) la responsabilidad por incumplimientos contractuales (ley de Obras Públicas, reglamento de contrataciones, etc.); b) daños causados en el marco de la relación de empleo público (Estatuto del empleado público municipal, ley 11.757; ley 11.758; personal de policía); c) daños producidos por error judicial en materia penal (art. 10 del Pacto de San José de Costa Rica, de jerarquía constitucional por art. 75 inc. 22 de la Const. Nac. y también en muchas constituciones provinciales; d) perjuicios derivados de la

constitución de servidumbres administrativas, y de expropiaciones, que compensan los daños producidos por el actuar administrativo, y no muchos más.

El proyecto original elaborado por la Comisión designada a tal efecto establecía la responsabilidad del Estado por los daños causados por el ejercicio irregular de sus funciones, sin necesidad de identificar a su autor, instituyendo la responsabilidad del funcionario y del empleado público, por los daños causados a los particulares como consecuencia de las acciones que implican el ejercicio irregular de su cargo.

Ese proyecto fue modificado, disponiendo la no aplicación de estas disposiciones a la responsabilidad del Estado, por entender que la misma se rige por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local , según corresponda, lo que facilita la posibilidad de atenuación de esa responsabilidad, por normas locales de menor jerarquía.

Se observa que lo que se está pretendiendo es excluir del ámbito del Código Civil y Comercial a la responsabilidad estatal, pretendiéndose que esta pase a estar exclusivamente gobernada por las normas sustantivas de derecho público nacional o local que regulen la cuestión, en la respectiva órbita.

No podemos dejar de advertir y lamentar que a nivel federal y provincial el ordenamiento jurídico no está actualmente lo suficientemente desarrollado como para servir de sustento jurídico para las diversas situaciones que pueden presentarse en la temática bajo examen. Y este escenario se agrava al establecer el Código la inaplicabilidad de las normas del Código Civil y Comercial que regularán el régimen de la responsabilidad patrimonial.

Por ende, el participante debiera evaluar los argumentos que tendría el contribuyente para responsabilizar a los mencionados sujetos y al Estado por los daños causados por el ejercicio irregular de sus funciones.

31. Vigencia.

Debería analizarse por los participantes si las normas del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación se aplican sólo a la situaciones que se produzcan a partir de su entrada en vigencia o afectan también a las consecuencias futuras de actos jurídicos que ya se encontraban vigentes al 1/8/2015.

A tal efecto deberá tenerse en cuenta que estamos frente a tributos instantáneos (impuesto de sellos) y otros periódicos (ingresos brutos, ganancias) por lo que difieren en la exigibilidad.

32. Otros temas.

Por último, no puede pasarse por alto el mantenimiento de la vigencia de diversas leyes que no estaban incorporadas al Código de Comercio derogado. Conforme establece el art. 5º de la ley 26.994, las leyes de contenido mercantil que actualmente integran, complementan o se encuentran incorporadas al Código de Comercio (excepto las expresamente derogadas por el art. 3º), mantienen su vigencia como leyes que complementan al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

En consecuencia mantienen su vigencia, entre otras, las siguientes leyes y normas mercantiles: leyes 928 y 9463 (Warrants), 9644 (Prenda agraria), 11.867 (Transferencia de Fondos de Comercio), 17.418 (Seguros), 20.091 (Entidades de Seguros), 20.094 (Navegación, habiéndosele incorporado algunos artículos del libro Tercero del Código de Comercio derogado), Dec.ley 5965/63 (Letra de cambio y pagaré); 20.266 y 25.028 (Martilleros y Corredores, parcialmente), 20.337 (cooperativas), 20.705 (Sociedades del Estado), 21.526 (Entidades financieras), 21.768 (Registros Públicos), 22.315 (IGJ), 22.316 (Registro Público de Comercio de la Capital Federal), 22.362 (Marcas), 23.576 (Obligaciones negociables), 24.240 y modificaciones (Consumidor), 24.441 (Financiamiento, parcialmente), 24.481 (Patentes), 24.452 (Cheques), 24.522 (Concursos y Quiebras), 24.587 (Nominatividad), 24.766 (Confidencialidad), 25.065 (Tarjetas de crédito), 25.156 (Defensa de la competencia) y 26.831 (Mercado de capitales); Dec. 897/95 (Prenda con registro) y Dec. 142.277/1943 (Sociedades de Capitalización y Ahorro).

Se espera de los participantes analizar si alguna de estas normas legales contiene disposiciones que son contrarias al nuevo Código.

Buenos Aires, 15 de julio de 2015.