**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**DOCTORANDO: ROBERTO LUIS ROMERO ACUÑA
DIRECTOR: CARLOS MARÍA FOLCO**

**Impuesto a las ganancias a los cónyuges y régimen patrimonial matrimonial
Una propuesta para armonizar los institutos**

**DOCTORADO EN DERECHO
SANTA FE
COHORTE 2021**

DEDICATORIA

A mis hijos, Bob, Cristian y Mercedes

Índice Sumario

Título I	
Tributación y Familia	11
Capítulo Único	
Introducción	11
1. Propósitos	11
2. Dimensión histórica	16
3. Marco de referencia	21
4. Aspectos metodológicos	25
Título II	
Las relaciones económicas de los cónyuges	28
Regímenes patrimoniales matrimoniales	28
Capítulo 1	
1. Orden Público Familiar y Autonomía de la Voluntad de los cónyuges	28
2. Autonomía de la voluntad de los cónyuges en sus relaciones patrimoniales	31
2.1. Regímenes legales y convencionales en el derecho comparado	31
2.2. Diferentes regímenes patrimoniales matrimoniales	32
2.2.1. Régimen de absorción de la personalidad económica de la mujer por el marido	32
2.2.2. Régimen de la Unidad de Bienes	32
2.2.3. Régimen de la Unión de Bienes	32
2.2.4. Régimen de Comunidad	33
2.2.4.1. De acuerdo a la extensión de la masa común de bienes	33
2.2.4.2. De acuerdo al momento de aparición de la comunidad	34
2.2.4.3. Según quien ejerza la administración de la comunidad	33
2.2.5. Régimen de Separación de Bienes	33
2.2.6. Régimen de Participación en las Ganancias	35
Capítulo 2	
El régimen del Código Civil (ley 340 y normas complementarias)	37
1. Diferentes regímenes	37
1.1. Comunidad diferida restringida a los bienes gananciales	37

1.2. Legal e imperativo	37
1.3. Inmutable como regla	38
1.4. Gestión separada	38
1.5. Responsabilidad separada por las deudas frente a terceros: (artículos 5° y 6° Ley 11.357 derogada)	39
1.6. La partición por mitades como regla a la extinción de la comunidad	40
2. Activo, Pasivo, Gestión de Bienes y Disolución de la “Sociedad Conyugal” de Vélez	41
2.1. Introducción	41
2.2. El Activo de la Sociedad Conyugal: Bienes Propios y Gananciales	41
2.3. El Pasivo de la Sociedad Conyugal: Evolución legislativa	44
2.3.1. El Código Civil y la ley 2393	44
2.3.2. La ley 11.357	45
2.3.3. La Ley 17.711	46
2.3.4. La Ley 25.781	46
2.4. La Gestión de los Bienes: Evolución legislativa	47
2.4.1. El Código Civil y la ley 2393	47
2.4.2. La ley 11.357	48
2.4.3. La Ley 17.711	49
2.4.4. La Ley 25.781	49
2.5. Disolución de la Sociedad Conyugal: Indivisión Postcomunitaria. Liquidación y Partición	50
2.5.1. Disolución de la Sociedad Conyugal	50
2.5.2. Indivisión Postcomunitaria	51
2.5.3. Liquidación y Partición de la Sociedad Conyugal	52
2.6. Resultado de la reseña legislativa	53
2.7. Modificaciones propuestas al derogado Código Civil de Vélez	56
Capítulo 3	
Régimen patrimonial matrimonial en el Código Civil y Comercial de la Nación	60
1. Consideraciones previas	60
2. Caracterización del régimen	62
2.1. Sistema convencional no pleno:	62

2.2. Régimen mutable restringido para mayores de edad	64
2.3. Régimen único e inmutable para menores de edad autorizados judicialmente a casarse	66
3. Núcleo de disposiciones comunes a todos los regímenes matrimoniales	66
3.1. El deber de contribución de ambos cónyuges al sostenimiento del hogar y de los hijos	68
3.2. La protección de la vivienda familiar, de los muebles indispensables y su transporte, mediante el requisito del asentimiento para actos de disposición	69
3.3. El mandato entre cónyuges	71
3.4. Responsabilidad solidaria de los cónyuges para solventar necesidades del hogar y de los hijos	71
3.5. Protección sobre muebles no registrables indispensables para el hogar y ciertos objetos de uso del otro cónyuge, mediante demanda de nulidad de ciertos actos de administración o disposición	72
4. Régimen elegible de Separación de Bienes	73
4.1. Caracterización	73
4.1.2. Régimen de Gestión de bienes separada	74
4.1.3. Régimen de separación de deudas.	74
4.1.4. Libertad contractual, salvo la restricción en el objeto del mandato	75
4.1.5. Prueba de la propiedad de los bienes	76
4.1.6. Causas de cese del régimen y partición de los bienes indivisos	76
5. Régimen supletorio de comunidad diferida restringida a gananciales	76
5.1. El régimen de comunidad	76
5.2. La prohibición de contratar entre cónyuges bajo régimen de comunidad	76
5.3. Activo, Pasivo, Gestión de Bienes y Extinción de la Comunidad	78
5.3.1. El Activo de la Comunidad: Bienes Propios y Gananciales	79
5.3.2. El Pasivo de la Comunidad	80
5.3.3. Gestión de los Bienes de la Comunidad	83
5.3.3.1. Gestión separada para bienes propios y gananciales de cada uno de los cónyuges	83
5.3.3.2. La excepción de la gestión separada para los bienes	

adquiridos por ambos	84
5.3.3.3. La excepción de gestión separada para bienes de origen dudoso	84
5.3.3.4. Actos de administración y disposición en fraude del otro cónyuge	85
5.3.3.5. Administración sin mandato expreso	86
5.4. Extinción de la Comunidad: Indivisión Postcomunitaria. Liquidación y Partición.	86
5.4.1 Extinción de la Comunidad	86
5.4.2 Indivisión Postcomunitaria	87
5.4.3. Liquidación y Partición de la comunidad	89
 Título III	
“Ganancias de los componentes de la sociedad conyugal”. Disposiciones civiles	
Capítulo 1	
Atribución de los réditos a los cónyuges en el marco del Código Civil (ley 11.357)	
1. La norma en la ley de procedimientos n° 11.683/32	91
1.1 La interpretación administrativa, jurisprudencial y doctrinaria	92
1.1.1. Interpretación Administrativa	92
1.1.2. Interpretación jurisprudencial y crítica a la doctrina “Marchese”	93
1.1.3. Opiniones doctrinarias	96
1.1.4. Nuestra interpretación	100
1.1.4.1. Aclaraciones previas	100
1.1.4.2. La atribución de réditos de los cónyuges vigente la sociedad conyugal	100
1.1.4.3. “Propios réditos”o réditos propios: ¿Concepto autónomo?	106
1.1.4.4. ¿Repudia el instituto tributario normas civiles?	110
1.1.4.5. Primera Conclusión	111
2. El instituto en la ley de réditos n° 11.682	111
2.1. Introducción	111
2.2. Réditos de los hijos menores de edad y la prohibición de sociedades entre cónyuges	112

2.2.1. Réditos de los hijos menores de edad	113
2.2.2. Presunción objetiva de rentas en la prohibición de sociedades entre cónyuges	113
2.3. Los artículos 16 y 17 de la ley de procedimientos tributarios	114
2.4. La interpretación administrativa, jurisprudencial y doctrinaria	115
2.4.1. Interpretación administrativa	115
2.4.2. Interpretación jurisprudencial	119
2.4.3. Opiniones doctrinarias	121
2.4.4. Proyecto de Reforma a la ley 11.357 del año 1947	125
2.5. Nuestra interpretación	127
2.5.1. Introducción	127
2.5.2. El artículo 28 de la ley de réditos	129
2.5.3. El artículo 29 de la ley de réditos	132
2.5.4. El artículo 27 de la ley de réditos	135
2.5.5. Síntesis de los comentarios a los artículos 28 y 29 de la sociedad conyugal	135
2.5.6. Otras rentas de los cónyuges, arts. 30 y 31 ley de réditos	137
2.5.7. Segunda conclusión	139

Capítulo 2

Atribución de ganancias a los cónyuges en el marco del Código Civil (ley 17.711) hasta la constitución reformada en 1994.

1. La regulación en la ley de ganancias n° 20.628	140
2. Ganancias de los menores de edad y la admisión de sociedades entre cónyuges	141
2.1. El cónyuge usufructuario de las ganancias de los menores de edad es contribuyente	141
2.2. Admisión de sociedades entre cónyuges	143
3. La expresión “Réditos Propios” en la ley de procedimientos tributarios n° 11683	144
4. Sistema de imposición individual vs. familiar	144
5. La calificación de sistema “híbrido o mixto”	146
5.1. Opiniones en relación al sistema de imposición receptado en argentina	146
5.2. Las opiniones una vez sancionadas la ley de ganancias	147
5.3. Nuestra opinión respecto al sistema de imposición adoptado por el legislador	149

6. Interpretación administrativa, judicial y doctrinaria	150
6.1. Interpretación administrativa	151
6.2. Doctrina judicial inaplicable al instituto de la sociedad conyugal	151
6.3. Interpretaciones doctrinarias	153
6.4. Nuestra interpretación: (Código Civil reformado por ley 17.711 hasta la Reforma Constitucional 1994)	161
6.4.1. Introducción	161
6.4.2. El artículo 29 de la ley de ganancias	162
6.4.3. Los incisos. a), b) y c) del artículo 30 de la ley de ganancias	165
6.4.4. La primera parte del art. 30 de la ley de ganancias	167
6.4.5. El artículo 28 de la ley de ganancias	171
6.4.6. Síntesis de los comentarios a los artículos 29 y 30 de la sociedad conyugal	171
6.4.7. Otros beneficios de los cónyuges: Usufructo de los menores de edad y la sociedad entre cónyuges	174
6.4.8. Tercera conclusión	174
 Capítulo 3	
Atribución de ganancias a los cónyuges en el marco de la Constitución reformada en 1994 - hasta la sanción de la ley 25.781/03 –	
1. Principios de Derecho Constitucional de Familia y Tributarios:	176
1.1. Principios de derecho Constitucional de familia	176
1.2. Principios de derecho Constitucional tributario	178
1.3. Prelación normativa a partir de la jerarquía constitucional de Declaraciones y Convenciones de derechos humanos	181
1.3.1. Relación entre el derecho internacional y el derecho interno hasta 1992	181
1.3.2. La prelación de los instrumentos de derechos humanos incorporados con la Reforma Constitucional de 1994	183
1.4. Operatividad de normas constitucionales y convencionales sobre derechos humanos	186
1.5. Principios constitucionales y convencionales receptados en la legislación	189
1.5.1. En materia de familia	189
1.5.2. En materia tributaria	190

1.6. Nuestra interpretación a la luz de los principios reseñados	190
1.6.1. ¿Es constitucional la técnica de atribución de beneficios al esposo?	190
1.6.2. Los principios de “Igualdad” y “No discriminación” entre cónyuges	191
1.6.3. El principio de “Protección Familiar” entre uniones matrimoniales y convivenciales; y entre casados y solteros	193
1.6.4. Cuarta conclusión	194
1.6.5. Usufructo de los menores de edad y la sociedad entre cónyuges	196
 Capítulo 4	
Atribución de ganancias en el marco ley 25.781/03	
1. Bienes de titularidad incierta	197
1.2. Opiniones doctrinarias	198
1.3. Nuestra interpretación	200
1.3.1. Introducción	200
1.3.2. Quinta conclusión	203
 Capítulo 5	
Atribución de ganancias en el marco ley 26.618/10	
1. Matrimonio del mismo sexo	204
1.2. Opiniones doctrinarias	205
1.3. Instrucción AFIP	209
1.4. Nuestra interpretación	210
1.4.1. Ley 26.618	210
1.4.2. Sexta conclusión	211
1.4.3. Usufructo de los menores de edad – artículo 31 ley 20.628 y ley 26.061/05	211
 Capítulo 6	
Atribución de ganancias en el marco del Código Civil y Comercial de la Nación. La ley tributaria n° 27.430	
1. El instituto antes de la reforma tributaria según ley 27.430	213

1.1. Opinión doctrinaria	213
1.2. Nuestra interpretación	215
1.2.1. Séptima conclusión	215
1.2.2. Convivientes	216
1.3. El usufructo de los bienes de los hijos y la sociedad entre cónyuges:	217
1.3.1. Usufructo de los bienes de los hijos	217
1.3.2. Sociedad entre cónyuges	218
2. La “Sociedad Conyugal” reformada por ley n° 27.430	219
2.1. La ley 27.430:	219
2.2. El artículo 35 de la ley de ganancias, según texto ordenado en el año 2019:	220
2.3. Octava conclusión	223
2.4. De <i>lege ferenda</i>	224
2.5. El usufructo de los bienes de los hijos y la sociedad entre cónyuges	226
2.5.1. Usufructo de los bienes de los hijos	226
2.5.2. Sociedad entre cónyuges	227
Capítulo 7	
Conclusión final	229
Bibliografía	233

Título I

Tributación y Familia

Capítulo Único

Introducción

1. Propósitos:

La presente investigación tiene por propósito dismantelar la existencia de un pensamiento jurídico dominante en materia tributaria respecto a la autonomía científica de los “componentes de la sociedad conyugal”, que trasciende en gran medida el mero método por el cual deben tributar los cónyuges el impuesto a las ganancias, al transitar dos áreas de derecho que parecieran manejarse en soledad de archipiélago que no pueden integrarse.

Se trata del instituto de los “componentes de la sociedad conyugal” legislado en el impuesto a las ganancias y del régimen patrimonial matrimonial previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación. El primero, inscripto en la órbita del derecho tributario, en lucha permanente por desterrar resabios de lo que se ha dado en denominar “autoritarismo”, heredado de su pariente próximo, el derecho administrativo.¹

A título ejemplificativo, la gabela que tratamos fue creada por decreto en violación al principio constitucional de legalidad. El segundo, en cambio, es un régimen elaborado en el marco del derecho civil, área del ordenamiento jurídico que hasta la reforma constitucional de 1994 tuvo pretensión de señorío y un comportamiento endogámico, que sintetiza Vigo cuando

¹ Corti, A., “De la autonomía del derecho tributario”, en *Homenaje al 50º aniversario de “El Hecho imponible” de Dino Jarach*, pág. 33 y sig., Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ed. Interoceánicas S.A., 1994.

expresa: “*El Derecho Civil deja de ser una rama insular o autista para abrirse y generar puentes con el Derecho en general, y en particular con la Constitución y los tratados...*”.¹

Pero a poco de observar los productos sociales diferentes que proponen el derecho público y el derecho privado sobre un mismo fenómeno de la vida social, y sin desconocer las identidades propias de ambos sectores, se advierte en sus resultados la preeminencia de un pensamiento jurídico común.

Es lo que acontece desde el alumbramiento normativo mismo que atribuye las ganancias a los cónyuges, que aun configurando un sistema propio que taxativamente repudió las normas provenientes del derecho civil², termina dando un tratamiento impositivo diferenciado a varón y mujer, en consonancia con el ideario que inspiró al derecho de familia en la regulación del matrimonio civil, hasta hace poco más de una década, donde se recepta legislativamente un cambio de paradigma con la incorporación de la figura del matrimonio del mismo sexo, denominado “matrimonio igualitario”.

Aquella concepción de trato desigualitario y discriminatorio de los cónyuges por razón de sexo, hunde sus raíces en tiempos de Vélez, quien en 1869 convalida en su flamante corpus el modelo de relaciones familiares del código canónico que rigió durante la colonia, y que no obstante su secularización veinte años después con la sanción de la ley de matrimonio civil – n° 2393 -, seguirá atravesada por el modelo patriarcal, subordinando la mujer al hombre en el ámbito doméstico, y que pese a su sucesivas reformas recién alcanzará la igualdad real en el derecho positivo interno, al cristalizarse legislativamente aquel paradigma inmerso en un nuevo concepto de familia.³

Adelantamos aquí, que con posterioridad el instituto tributario examinado, procedió a adecuar su regulación a la perspectiva de género, pero sin mirar las reformas introducidas por el Código Civil y Comercial al régimen económico del matrimonio, por lo cual estaríamos frente a una reforma inconclusa. Ello, a causa de una arraigada tradición jurídica en derecho tributario que asigna autonomía científica al instituto de los “componentes de la sociedad conyugal”, en el sentido que es susceptible de generar principios, conceptos y reglas propias,

¹ Vigo, R., “Comentarios al Proyecto de Reforma al Código Civil y Comercial: El Derecho y la Interpretación en el Proyecto de Reforma al Código Civil y Comercial”, en *Revista de Derecho Privado y Comunitario, Proyecto de Código Civil y Comercial I*, págs. 43 y 44, Ed. Rubinzal – Culzoni, 2012-2.

² “Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a los réditos, el que se aplicará a cada cónyuge sobre el monto de sus propios réditos”, sancionada en la segunda parte del artículo 61 de la ley n° 11.683/32, bajo el mismo acápite “Definiciones”, luego artículo 65 con el texto ordenado en 1937.

³ Belluscio, A., *Manual de Derecho de Familia*, 5ta. Ed., Tomo I, pág. 15 y sig., Buenos Aires, Argentina, Depalma, 1987.

que sin independizarse del resto del ordenamiento del derecho, le permite establecer normas alterantes de los principios civiles que regulan el régimen patrimonial matrimonial. La problemática de la autonomía no es meramente teórica, encierra problemas prácticos al momento de la aplicación o no de principios y normas provenientes de otras ramas del derecho a la materia tributaria y de la legislación supletoria aplicable ante vacíos legales.¹

Como se podrá advertir, tampoco se trata de analizar la finalidad fiscal de la gabela, sino los aspectos cualitativos de capacidad contributiva de la imposición de ganancias a los cónyuges, que no puede afectar derechos esenciales de la persona humana ni principios de derecho constitucional de orden tributario y de familia, que llevan a realizar los consabidos test de constitucionalidad y convencionalidad; todo ello sin omitir el análisis en relación al método impositivo utilizado, imposición individual o del grupo familiar, en contexto con el principio de la realidad económica y el régimen civil de comunidad diferida.

Bajo dichas premisas, es imprescindible un recorrido descriptivo del instituto fiscal y del régimen patrimonial matrimonial, en orden a demostrar que la consagración de reglas fiscales autónomas en desconexión con principios de orden civil es injustificada en la materia tributaria tratada, y consiguientemente a armonizar la norma impositiva con el régimen patrimonial matrimonial instituido en el Código Civil y Comercial de la Nación, en aras a lograr mayor claridad y seguridad jurídica en las relaciones de los cónyuges frente al Fisco como acreedor.

De ahí que el resultado de la tesis se traduce en una propuesta de reforma del actual sistema normativo que resulta obsoleto, armonizando debidamente el bloque normativo tributario y la legislación civil, desterrando sus asimetrías y contribuyendo de tal manera al adelanto de la legislación sobre la cual versa la tesis.

Se anticipa aquí que se contempla tanto el régimen patrimonial convencional como el supletorio, y la solución establecida para los casos de separación judicial de bienes, el sometimiento a uno de ellos, el de separación convencional de bienes (art. 505 y sigs. CCC), que abarca una regulación comprensiva del nacimiento, desarrollo y finalización del régimen en vida de los cónyuges, a los fines de otorgar certeza a los cónyuges en su carácter de contribuyentes del impuesto a las ganancias.²

¹ García Vizcaíno, C., *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, 2da. Ed., Tomo I, Parte General, págs. 138 a 150, Bs. As., Depalma, 1999.

² De conformidad al Código Civil y Comercial de la Nación, según Ley 26.994 (B.O. 8/10/2014).

En dicho cometido, nos proponemos el siguiente objetivo general:

Demostrar que nuestro derecho interno argentino optó por un claro sistema de imposición individual de beneficios de los cónyuges, acorde a los principios civiles que surgen del régimen patrimonial matrimonial. Por ello no encuentran justificación las miradas tributarias autonómicas del instituto de los “componentes de la sociedad conyugal”, que no sólo contradicen las regulaciones civiles sobre las relaciones económicas de los cónyuges, sino también menoscaban principios tributarios de capacidad contributiva, personalidad del impuesto y de claridad en las cargas públicas. Imbuida la última reforma al impuesto a las ganancias en dicha mirada autonómica, amerita reformular la norma en consonancia a los preceptos civiles.

Preguntas del objetivo:

¿Cuáles son los sistemas fiscales a los fines de computar las ganancias de la “sociedad conyugal”? ¿Ventajas y desventajas que ofrecen los métodos conocidos en derecho comparado? ¿Qué método receptó la legislación argentina? ¿Se mantuvo invariable el mismo con las modificaciones normativas? ¿La elección del método está condicionada por el régimen patrimonial matrimonial instituido por la legislación civil? ¿Qué régimen económico matrimonial adoptó nuestro derecho positivo? ¿El sistema fiscal elegido por el ordenamiento impositivo se correlaciona con el régimen de comunidad diferida de nuestra legislación? ¿Hasta dónde pueden prescindir las normas tributarias dirigidas al régimen civil patrimonial matrimonial de éste? ¿Acaso dicha prescindencia es neutra y no produce efectos económicos distorsivos ni jurídicamente impugnables? Las normas civiles durante la vigencia del régimen patrimonial matrimonial y a su disolución, ¿inciden sobre el instituto tratado?

Objetivos específicos:

Analizar en cada etapa de la evolución legislativa en materia tributaria y civil, si las primeras se corresponden o alteran las normas civiles.

Preguntas del objetivo:

¿Cuáles fueron los alcances de la primera norma que atribuyó las rentas de los cónyuges? ¿Proporcionó la ley impositiva un concepto de réditos propios o propios réditos? ¿Contribuyó a forjar una concepción autonómica del instituto fiscal? ¿Qué interpretación al respecto hizo la doctrina y la jurisprudencia administrativa y judicial? ¿La dificultosa interpretación de la

ley 11.357/26 de ampliación de los derechos de la mujer favoreció las interpretaciones autónomas del instituto tributario? ¿Qué repercusión tuvo sobre el instituto fiscal la reforma del Código Civil del año 1968, los cambios en la gestión de bienes de titularidad incierta en 2003 y el denominado “matrimonio igualitario” en 2010?

Analizar la atribución de ganancias a los cónyuges en el marco de la Constitución Nacional reformada en 1994.

¿La técnica de atribución de beneficios al esposo superaba el test de constitucionalidad y convencionalidad? ¿La acumulación de ciertas rentas gananciales en cabeza del marido, afectaban los principios de igualdad y no discriminación?

Analizar el principio de “Protección Familiar” entre uniones matrimoniales y convivenciales; entre casados y solteros, antes de la última reforma del instituto tributario.

La deducción por cónyuge del sistema por cargas de familia ¿favorecía o perjudicaba al esposo contribuyente con relación al contribuyente conviviente? Ante iguales ingresos ¿resultaba constitucional la mayor carga impositiva del varón que contrajo matrimonio y una persona soltera – de cualquier sexo –?

Analizar particularmente la norma tributaria vigente y relacionarla con el régimen patrimonial matrimonial del Código Civil y Comercial de la Nación.

¿Subyace una pretensión autónoma tributaria en la denominación “Ganancias de los componentes de la sociedad conyugal”? Al existir bienes de diferente calificación en los distintos regímenes patrimoniales matrimoniales, ¿es afortunado consagrar en una sola norma los beneficios de los cónyuges sin distinguir a qué régimen están sometidos sus bienes? ¿Qué significado tiene la expresión “Otros bienes” empleada en el inc. c) del art. 35 de la ley de ganancias? ¿Se atribuyen los beneficios conforme a criterios civiles? ¿Contiene alguna asignación específica de excepción? Al mantener la norma supresión del distingo por sexo de los cónyuges, ¿convalida un quiebre en el pensamiento autonómico del instituto fiscal o solamente se amolda a la nueva perspectiva de género?

Para todo ello, se utilizará esencialmente el método bibliográfico, predominando la técnica documental, procediendo al análisis cualitativo del discurso, mediante una metodología diacrónica, siguiendo el estudio de caso instrumental¹ relevantes en cada ciclo del desarrollo

¹ Merlinsky, M., “Agregando valor a los estudios de caso: reflexiones desde la trastienda de la investigación”, I Encuentro Latinoamericano de Metodología en las Ciencias Sociales, La Plata, 10, 11 y 12 de diciembre de 2008.

legislativo histórico y vigente, normativa sub legal aplicable (v.g. Decretos Reglamentarios del PEN y Resoluciones Generales de AFIP), doctrina y jurisprudencia nacional y comparada en la materia constitucional, tributaria y civil, con especial interés de la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, comprensiva de la política legislativa tributaria en materia de los “componentes de la sociedad conyugal” desde su génesis en el año 1932 hasta el presente.

En principio, se puede constatar la escasa producción jurídica literaria del tema que abordamos en la investigación.

2. Dimensión histórica:

a) Implicancia de las concepciones de familia sobre el orden económico entre cónyuges:

Se reseñan hitos legislativos como respuesta del ordenamiento jurídico argentino a los modelos familiares preponderantes hasta las primeras décadas del siglo pasado, época en que comienza a esbozarse una legislación en materia de impuesto a los réditos.

La regulación jurídica de la familia en el país, tiene como antecedente el modelo de familia española que fuera replicada en toda América.

Durante la conquista la familia española es regulada sobre la base de la legislación de las Partidas, pero *“modificada por las ideas introducidas por la Casa de Austria con la exclusión absoluta de los extranjeros y de quienes no profesasen el culto católico, a punto tal que la legislación española prohibía absolutamente el matrimonio con cristianos no católicos (“herejes”), que el derecho canónico permitía previa dispensa. No había, por otra parte, otra unión reconocida más que la consagrada por la Iglesia Católica”*.¹

Más allá de algunas modificaciones introducidas a partir de la Revolución de Mayo², la institución jurídico familiar sigue inspirada como en el período colonial en el derecho

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, Tomo I, pág. 15.

² La Asamblea del año XII suprimió la servidumbre indígena, decretó la libertad de vientres y abolió el mayorazgo. Buenos Aires separada de la Confederación en 1857 otorgó a los cónyuges derechos hereditarios en mejor grado que a los colaterales. Y Santa Fe en 1867 dictaba la primera ley de matrimonio civil del país, derogada poco después de su entrada en vigencia, por citarse algunos ejemplos con incidencia patrimonial. (Ver: Belluscio, A., *Op. cit.*, Tomo I, págs. 15 y16).

canónico, incluso luego de la sanción de la constitución nacional de 1853, que previó que sería el Congreso el encargado de promover la legislación civil, tarea que llevará a cabo Dalmacio Vélez Sarsfield con la redacción del Código civil que regiría desde el año 1871, donde reguló en la Sección Segunda del Libro Primero los derechos personales en las relaciones de familia y en la Sección Tercera del Libro Segundo, legisló el régimen patrimonial matrimonial al que denominó Sociedad Conyugal.

Tanto más, el arquetipo de relaciones familiares del código canónico es receptado por el Código Civil, y la concepción católica de la familia seguirá siendo el fundamento de la legislación durante mucho tiempo.

El tipo familiar patriarcal imperante tiene correlato directo en el modo de regular las relaciones económicas de los cónyuges, de ahí que la institución “Jefe de la familia”, instituirá al marido como administrador tanto de los bienes que la mujer lleve al matrimonio como los que adquiriera luego como propios, siendo el esposo el obligado de sufragar con sus propios medios las necesidades del hogar.

Como contrapartida, se impondrán amplias restricciones a los derechos civiles de la mujer con repercusión en el aspecto económico, salvo que contara con autorización del marido, tales como la prohibición de contratar, adquirir o enajenar bienes o contraer obligaciones, ejercer públicamente profesión o industria, estando asimismo impedida de aceptar donaciones, desempeñarse como albacea, aceptar o repudiar herencias, y a intervenir en partición testamentaria.

En cambio, en lo referente al derecho sucesorio, Vélez mejoró la situación de la mujer, disponiendo que la cónyuge fuera heredera forzosa con los descendientes y ascendientes; y a falta de unos y otros, como sucesor universal, heredando la mitad del caudal hereditario. Antes de 1869, sólo se reconocía a la viuda que careciese de bienes propios el derecho a la cuarta parte de lo que dejara el marido, siempre que esa parte no excediera de 200 libras de oro.¹

En suma, el carácter patriarcal de la familia es confirmado por el Código Civil de 1869 y como derivación necesaria instituye un patrón de relación conyugal asimétrica que asigna a la mujer un rol estrictamente doméstico, y al varón el carácter de proveedor con amplios derechos.

¹ Recalde, H., *Matrimonio civil y divorcio*, pág. 84, Buenos Aires, Centro Editor de América Latina, Biblioteca Política Argentina, 1986, citado por Torrado, S., “Normas jurídicas e ideologías políticas relativas a la familia” (Argentina, 1870-2000), *Informe de Investigación, Documento 4, año 2000, cátedra demografía social, U.B.A.*, pág. 10.

Ese desequilibrio de derechos económicos mujer – varón consagrado en el nuevo Código y derivado de la concepción tradicional patriarcal, es lo que llevó a sectores liberales de la época a asestarle fuertes críticas al patrón familiar, expresando Alberdi al respecto su reprobación a la nueva legislación en los siguientes términos: “(...) *La democracia en la familia es el derecho distribuido entre todos sus miembros por igual*” (...) “*Todos iguales quiere decir todos libres, el padre, la mujer, los hijos*” (...) “*Todos estamos de acuerdo en América sobre que a la educación incumbe crear la democracia (...) pero olvidamos que la escuela favorita de esa educación es la familia y no el colegio, y que la ley que organiza la familia es la ley que realmente protege la educación de la democracia*”.¹

Prácticamente veinte años después de la sanción del Código Civil, el 20 de septiembre de 1888 se sanciona la Ley 2.393, llamada de ‘Matrimonio Civil’, que reemplazará definitivamente el matrimonio religioso por el civil.

La secularización del matrimonio no tuvo mayor repercusión en materia de las relaciones económicas de los cónyuges emergentes del matrimonio, en tanto la ley 2393 mantiene las disposiciones de la Sección Tercera del Libro Segundo relativas a la Sociedad Conyugal, y conserva el mismo espíritu cuando legisla en el Libro Primero, Capítulo VIII los derechos y obligaciones de los cónyuges, subsistiendo entonces la ya apuntada desigualdad de derechos entre mujer y varón.

Llegará finalmente el año 1926 con el dictado de la ley 11.357 el momento en que se reconocerá a la mujer mayor de edad (soltera, divorciada o viuda) capacidad para ejercer todos los derechos y funciones civiles que las leyes reconocen al hombre mayor de edad, según artículo 1ero de la ley citada; no obstante, dicha ley no alcanza a la igualación del status jurídico de la mujer casada con el varón.

Resulta incontestable el valioso avance de dicha ley en la materia, aunque sin alcanzar a la igualación del status jurídico de la mujer casada con el varón, pero consagra varias excepciones a las incapacidades que establecía el Capítulo VIII.- Derechos y Obligaciones de los Cónyuges, en el artículo 55 y conc. de la ley 2393, y con ello si bien amplía sus derechos de manera significativa, no logra aún una plena igualdad jurídica.

El marco normativo referido es el vigente al momento de sancionarse la primera ley de réditos en el país y la primigenia norma de atribución de réditos de los cónyuges plasmada en la ley de rito fiscal; y también concomitante al diseño prácticamente definitivo del instituto

¹ *Torrado, S., Op. cit., págs. 10 y 11.*

tributario examinado denominado “Réditos de los componentes de la sociedad conyugal” (según Decreto n° 14.338 del 20 de mayo de 1946), cuya redacción permaneció prácticamente invariable hasta el año 2017 y pese a las sucesivas reformas legislativas en materia civil.

En efecto, tendremos oportunidad de analizar, que si bien la ley del gravamen asigna beneficios de la sociedad conyugal conforme a principios civiles, al omitir las modificaciones introducidas al Código Civil por la ley 17.711/68 al régimen de gestión de bienes de los cónyuges, por ley n° 25.781 en relación a los bienes de titularidad incierta, y por ley n° 26.618/10 que incorpora la figura del matrimonio del mismo sexo, que amplían el reconocimiento de derechos a la mujer, así como la Reforma Constitucional de 1994, producirá una desarmonía del texto tributario con relación a ellas por falta de actualización y/o adaptación, que lo tornarán anacrónico.

b) La primera regulación del impuesto a los réditos en Argentina:

Las necesidades crecientes del erario público durante las primeras décadas de principios del siglo XX, llevaron a ensayar distintas propuestas de reformulación del régimen tributario y a la creación de nuevos impuestos que resulten más idóneos para responder a los recurrentes déficit presupuestarios, drásticamente agravado con la crisis financiera del año 1929.

El sistema fiscal estaba estructurado sobre la base de impuestos al consumo desde la época misma de la organización nacional, presentándose arcaicos y rígidos para los tiempos financieros que corrían.

Es por ello, que desde el año 1917 varios fueron los intentos de legislar el impuesto a las rentas, cuya *“modernidad era destacada por aquellos tiempos, haciéndose notar el avance que representaba en la distribución equitativa de la carga impositiva y su escasa interferencia en la conducta económica de los obligados”*.¹

Sin embargo, fue recién el 19 de enero de 1932 que se instituyó por primera vez la gabela, que se denominó impuesto de emergencia sobre los réditos, establecida mediante decreto bajo el primer gobierno de facto en argentina, resultando paradójico su creación en ese período de anormalidad institucional, frente a las *“declamadas virtudes democráticas del impuesto, insistentemente expuestas por la casi totalidad de las representaciones parlamentarias”*.²

¹ Tarsitano, A., “Evolución legal del concepto de rédito”, en *Derecho Fiscal*, Tomo XXXIV, 1983, pág. 732.

² López, A., *El impuesto a los réditos*, 4° Ed., pág. 39, Bs. As., Ediciones Contabilidad Moderna, 1951, citado por Tarsitano, A., *Op. cit.*, pág. 732.

El impuesto gravaba los ingresos producidos dentro del territorio nacional agrupados en cuatro categorías con tasas diferenciales. La renta neta del suelo rural, y la renta de las propiedades urbanas (1° categoría); los réditos de los capitales mobiliarios, como los intereses hipotecarios y papeles de renta fija ((2° categoría). Los beneficios netos del comercio, la industria y las actividades conexas (3° categoría). Y los ingresos provenientes del trabajo personal (4° categoría).

Pocos meses después, el 17 de junio de 1932 el impuesto de emergencia a los réditos fue ratificado por el gobierno constitucional mediante ley 11.586, en virtud a las urgencias fiscales, pero incorpora en su nuevo articulado el instituto de las deducciones personales por mínimo no imponible y cargas de familia que denominó “reducciones”, dotándolo de las características de impuesto personal.¹

Rápidamente se detectaron inconvenientes relativos a la aplicación de la ley 11.586, y por ello el Poder Ejecutivo envía al Congreso un proyecto de reforma del impuesto a los réditos, y en diciembre aquel año se sanciona la ley 11.682, promulgada el 4 de enero de 1933, que corrobora las características de impuesto personal, pero esta vez hace mención expresa en uno de sus títulos a las “*Deducciones por cargas de familia y renta mínima no imponible*”.²

Con el objetivo de mejorar la recaudación, el Poder Ejecutivo remitió el 29 de abril de 1941 un proyecto de ley a consideración del Congreso que propiciaba una reforma a la ley 11.682 (t.o.1937), pero dicha reforma fue concretada luego mediante decreto ley n° 18.229/43 que contenía los lineamientos esenciales de aquel proyecto.³

Finalmente es con el dictado del Decreto n° 14.338 del 20 de mayo de 1946, que modifica la ley 11.682 (t.o. 1937) y el decreto-ley n° 18.229/43 del impuesto a los réditos, ratificado por ley 12.922, donde por vez primera el instituto que nos ocupa tendrá consagración en la legislación específica de réditos bajo el Título de “Réditos de los componentes de la sociedad conyugal”, contenido en tres artículos cuya redacción permaneció prácticamente invariable hasta nuestros días y pese a las sucesivas reformas legislativas.⁴

Asimismo, la ley 12.965, “introdujo modificaciones parciales, y las sucesivas se reunieron todas por Decreto 10.436/47 que las agrupó bajo el Título de ley 11.682, t.o. en 1947. Atendiendo precisamente a una finalidad ordenativa, las reformas que se fueron sucediendo

¹ Artículo 22 inc. a (nuevo) ley 11.586 (B.O. 2/7/1932).

² Artículo 6 ley 11.682 (B.O. 12/1/1933).

³ Decreto 18.229 del 31/12/1943 (B.O. 5/1/1944).

⁴ Artículos 27, 28 y 29 Decreto n° 14.338 (B.O. 27/5/1946).

en la dinámica cambiante de este tributo, fueron agrupadas bajo los ordenamientos realizados en 1952, 1955, 1956, 1959, 1960 y 1972, hasta ser reemplazado en 1973 por la ley 20.628¹ del 27/12/1973 (B.O. 29/12/1973). Con su entrada en vigencia a partir del 1° de enero de 1974, se cambia la denominación por impuesto a las ganancias, “que a pesar de constituir un cuerpo orgánico sancionado a *novo* en su totalidad mantuvo en lo esencial la estructura de la ley anterior, reproduciendo buena parte de sus disposiciones”, receptando los dispositivos relativos a los réditos de los cónyuges en forma casi literal al articulado del texto anterior, en los artículos 28 a 30 de la ley, los que permanecen inalterables en las subsiguientes reformas del impuesto¹, hasta la reforma impositiva dispuesta por ley n° 27.430 (B.O. 29/12/2017) que modifica la ley de ganancias n° 20.628, derogando los artículos 28 y 30 y sustituyendo el artículo 29, con la pretensión, desde nuestro punto de vista no logrado, de adecuar el instituto impositivo al Código Civil y Comercial de la Nación vigente desde el año 2015.

3. Marco de referencia:

En principio, como adelantáramos, se puede constatar la escasa producción jurídica literaria del tema que abordamos en la investigación. Sin embargo, podemos dar cuenta de opiniones de doctrina tributaria especializada que analizan aspectos del instituto fiscal en relación a las normas pertinentes provenientes del derecho privado, y aunque sin abocarse a un estudio minucioso y profundizado, ilustran sobre el tratamiento dado al tema traído a examen que difiere de la investigación propuesta.

En el derecho comparado se utilizan básicamente dos sistemas fiscales a los fines de computar las ganancias de “la sociedad conyugal”.

Uno, grava a la sociedad conyugal como una unidad socio económico, solución adoptada por el legislador uruguayo del núcleo familiar, al igual que la norteamericana de la *community property*. Significa entonces que las rentas y deducciones de ambos cónyuges se suman en una sola declaración y al resultado se aplica una tarifa progresiva.

¹ Tarsitano, A., *Op. cit.*, pág. 733.

El otro, grava por separado a cada uno de los integrantes del matrimonio, que es el sistema receptado en la ley argentina.¹

El sistema adoptado por la ley no es del todo aceptado en doctrina por considerar que la imposición del hogar, del grupo familiar, se compadece más con nuestra realidad, donde “la comunidad familiar no sólo representa una unidad doméstica, sino que también continúa siendo para la mayoría de los casos una unidad económica”.²

Autores norteamericanos, Oldman y Temple sostienen al respecto que “*La imposición conjunta de los esposos es más razonable desde el punto de vista de la realidad económica y de la práctica administrativa, que su imposición separada. La imposición separada, se funda en la pretendida independencia económica del marido y de la mujer, prescinde de la realidad de su interdependencia*”.³

Sin embargo, reconocen que es difícil arribar a conclusiones generalizables por los factores económicos, sociales y políticos de cada país, y por la situación personal de los cónyuges, es decir, si trabaja uno sólo o los dos, pues, puede resultar más oneroso en algunos casos gravar al hogar, y por ello, propician la imposición conjunta pero con escalas progresivas distintas para personas independientes y para el hogar, además de otras soluciones complementarias para aliviar en caso necesario la carga impositiva de la unidad familiar.⁴

En ese sentido Jarach afirma que “*entre los regímenes comentados puede haber una infinidad de regímenes intermedios, unos más cercanos al sistema global, otros al régimen individual*”.⁵

Sin embargo, como consecuencia de haber consagrado el Código Civil de Vélez el régimen comunitario entre cónyuges como sistema obligatorio, el impuesto a las ganancias debería gravar no a cada persona, sino a cada grupo familiar.⁶

Mayoritariamente las legislaciones adoptan el sistema de imposición conjunta de los cónyuges. Así, en Francia al igual que en Uruguay, rige el sistema de imposición al núcleo

¹ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Impuestos a las Ganancias*, pág. 333 y sig., Bs.As., Ed. Depalma, 1996.

² Martín, J. M., “Imposición a los réditos de la sociedad conyugal”, en *Impuestos*, XXV, pág. 169.

³ Olman y Temple, “*Étude comparée de l'imposition des personnes mariées*”, en *Revue de Science Financière*, 1959, pág. 551, esp. pág. 572, citado por Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Op. cit.*, pág. 334.

⁴ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S. *Op. cit.*, pág. 334.

⁵ Jarach, D., *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. Ed., pág. 633 y sig., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, Año 2003.

⁶ *Ibidem*.

familiar o al hogar. En Estados Unidos, “los casados pueden optar ente tributar conjunta o separadamente”.¹

Giuliani Fonrouge y Navarrine concluyen también que el sistema de imposición del hogar o núcleo familiar como el sistema de imposición por separado, presentan ventajas e inconvenientes según cada situación del núcleo familiar y que lo más adecuado es ofrecer la opción del tipo de la ley norteamericana.²

A su vez Rajmilovich apunta que dentro del sistema de imposición por hogar, se “observan sistemas que consolidan en una única declaración las rentas obtenidas por los integrantes de la familia (sistema de consolidación) y sistemas que integran las rentas impositivas de ambos contrayentes y sus hijos menores para luego dividir la renta conjunta en dos partes iguales sometiendo a cada mitad a la tabla de escalas normales (sistema de integración común) o una tabla de escalas especiales de grado más progresivo (sistema de integración con escala especial)”.³

Y dentro del sistema de imposición individual, “se observan los sistemas que separan las rentas obtenidas por los integrantes de la familia de acuerdo a las reglas de atribución definidas por la legislación civil, y aquéllas que se basan en pautas de atribución específicas establecidas por la norma tributaria”.⁴

Eduardo Pasman, fue uno de los primeros doctrinarios, luego de la sanción de la ley de réditos del año 1932, que criticó el sistema de imposición individual adoptado por la legislación argentina, calificándolo de “régimen híbrido, sin apoyo en base razonables alguna social o económica”, afirmando que para respetar el carácter personal del impuesto “no es necesario que se considere al contribuyente en sí mismo, aislado del medio en que actúa, sino todo lo contrario, en relación a ese medio”.⁵

Compartió aquélla crítica José María Martín⁶, pensamiento que permanecerá incólume pese a la sanción de la ley de ganancias n° 20.628 derogatoria de su anterior de réditos, por lo cual más adelante autores como Giuliani Fonrouge y Navarrine⁷, Spisso y Gutiérrez⁸ y José O.

¹ OEA/BID, *Sistemas tributarios de América. Estados Unidos – Washington, 1968*, pág. 9; citado por Giuliani Fonrouge y Navarrine, *Op. cit.*, pág. 331.

² Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Op. cit.*, pág. 331.

³ Rajmilovich, D. M., “El Código Civil y Comercial, ley 26.944. Implicancias del régimen patrimonial al matrimonio y las uniones convivenciales en la imposición personal sobre personas físicas”, *La Ley Online*, AR/DOC/3691/2014.

⁴ *Ibíd.*

⁵ Pasman, E., “Impuestos a los Réditos. Sociedad Conyugal”, en *J.A.*, T. 65, enero-febrero-marzo, Año 1939, págs. 104 a 109.

⁶ Martín, J., *Op. cit.*, págs. 179 y 180.

⁷ Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S.C., *Op. cit.*, pág. 334.

Casás¹, con diferencia de matices seguirán calificando al sistema de “intermedio, híbrido o mixto” que no responden a la naturaleza de las normas del derecho civil.

Proponemos, antes de aventurar calificaciones como las reseñadas al sistema de imposición individual, un análisis detallado y diacrónico del régimen patrimonial matrimonial argentino, con el objeto de identificar en cada etapa de la evolución legislativa si existen normas civiles alteradas por el instituto impositivo, que contribuirá a una nueva mirada interpretativa disonante de las opiniones antes referidas.

Para ello, es necesario memorar las características esenciales del régimen económico matrimonial adoptado por la legislación argentina, particularmente las peculiaridades del régimen de “Comunidad” (antes de la sanción del Código Civil y Comercial denominado “Sociedad conyugal”), en el que se forma una masa de bienes (masa común), la que habrá de partirse entre los cónyuges a la extinción del régimen o entre el cónyuge sobreviviente y los herederos del causante al momento de la disolución matrimonial por muerte.

Entonces, habrá que tenerse en cuenta las distintas alternativas que se ofrecen en los regímenes comparados al legislar en materia de “Comunidad”, a fin de delimitar con precisión los contornos del régimen argentino, en tanto según la extensión de la masa común de bienes, se los distingue en “Comunidad Universal” y “Comunidad Restringida”, siendo que a su vez que la última mencionada también puede tener mayor o menor extensión, distinguiéndosela en “Comunidad de Muebles y Gananciales” y “Comunidad de Ganancias o Gananciales”. Y finalmente, de acuerdo al momento de aparición de la comunidad, si estamos frente a un régimen de “Comunidad Actual” o de “Comunidad Diferida”, sin pasar por alto que según cuál de los cónyuges ejerza la administración de la comunidad, puede dar lugar a una “Comunidad de Administración Marital”, “Comunidad de Administración Conjunta” o de “Comunidad de Administración Separada”.

Además del régimen de “Comunidad”, el Código Civil y Comercial de la Nación recepta el régimen de “Separación de Bienes” que también tiene efectos sobre el sistema tributario que abordamos.

⁸ Spisso, R. y Gutiérrez, D., “La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”, en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Tomo 1990- A, pág. 970 y sig.

¹ Casás, J., “Tributación y Familia”, págs. 398 a 400, Bs.As., junio de 2009, en https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2010/10/27_339a416.pdf.

4. Aspectos metodológicos:

Con el propósito de responder al objeto de investigación propuesto en la tesis, se entiende adecuado llevar a cabo una clase de estudio descriptivo y diacrónico. Bajo esas premisas resulta imprescindible describir las distintas opiniones de expertos en materia jurídica tributaria y civil, en relación a la imposición de los beneficios a los cónyuges y del régimen patrimonial matrimonial, desde el año 1932 – primera sanción de ley de réditos – hasta el año 2017 – última reforma impositiva al instituto tratado -.

De tal manera que se pueda percibir en la evolución del instituto tributario y las normas civiles que gobiernan las relaciones económicas de los cónyuges, las distintas visiones que abordan la problemática en estudio, que más allá de sus particularismos, algunos lo hacen desde un subsistema normativo cerrado, y otros, que aun considerándolo abierto al resto del sistema jurídico general, no pretenden o no logran integrarlo por completo, pero que tienen en común una mirada reduccionista a la mera técnica por sobre importantes cuestiones sociales.¹

Para ello tomamos como unidad de análisis productos sociales, específicamente fallos judiciales, con selección de casos de estudio instrumental en cada hito de la evolución legislativa, de sentencias relativas a la tributación a las ganancias de los cónyuges y el régimen civil y comercial de gestión de bienes de los cónyuges, en especial de Corte Suprema de Justicia de la Nación.²

No obstante haberse verificado la limitada producción jurídica del tema que abordamos en la investigación, no se abandona la técnica documental, en la que se procede a la recolección y análisis de distintas fuentes de información, si bien predominantemente la Constitución Nacional – antes y después de la reforma de 1994 –, Tratados Internacionales, leyes nacionales derogadas y vigentes, Decretos Reglamentarios del PEN y Resoluciones Generales de AFIP, doctrina administrativa, tributaria y civil, se incursiona también en doctrina y jurisprudencia extranjera.³

¹ Meccia, E., “No me discuta. Migración reciente en Argentina y medios de comunicación desde el análisis sociológico-lingüístico del discurso”, en *Relmecs*, junio 2017, vol. 7, n° 1, pág. 4.

² Babbie, E., *Fundamentos de la Investigación Social*, pág. 75 y sig., Thomson Editores S.A., Año 2000.

³ v.g.: “Poe v. Seaborn” 11/1930; “Goodell v Kock”, XX/1930; “Hopkins v. Bacon”, XX/1930; y “Bender V. Pfaff”, XX/1930, cónyuges residentes en los estados de Washington, Arizona, Texas y Louisiana, respectivamente.

Desde la unidad de análisis comentada, el método de casos se presenta como punto de partida para un análisis cualitativo del discurso jurídico, del que se desprenden contenidos patriarcales imperantes en buena parte de las etapas legislativas hasta aquellos tendientes a la equiparación del status jurídico de los cónyuges y los más recientes permeables a la perspectiva de género, que no siempre son receptados con igual intensidad en el ámbito de la política legislativa tributaria en materia de “componentes de la sociedad conyugal” y en la órbita civil del régimen patrimonial matrimonial.¹

Por ello se justifica tomar como dimensión temporal desde la génesis del instituto tributario hasta su última reforma, obteniendo las fuentes de información más relevantes en cada hito del desarrollo legislativo, que permita analizar la cuestión traída a examen desde un marco jurídico amplio e integral.

De ahí que los hitos a considerar sean los siguientes:

I) Atribución de los réditos a los cónyuges en la ley de procedimientos n° 11.683/32, en la ley de rédito 11.682/33 y Decreto n° 14.338/46, el marco del Código Civil (ley 11.357).

Notas contextuales: Pese a las “*declamadas virtudes democráticas*” del gravamen a los réditos (López, Alberto T., 1951), la norma se sanciona mediante decreto del primer gobierno de facto en Argentina por la urgencia fiscal de cobertura del déficit presupuestario y el tratamiento legislativo que finalmente se dará a los cónyuges se encuentra atravesado por la tradición patriarcal.

II) Atribución de las ganancias a los cónyuges en la ley n° 20.628/73 (ley de ganancias) hasta la reforma constitucional de 1994.

Nota contextual: La ley de ganancias en lo que respecta a la “sociedad conyugal” trata de adaptarse a la reforma civil del año 1968 denominada de igualación de derechos de la mujer casada.

III) Atribución de ganancias a los cónyuges en el marco de la Constitución Nacional reformada en 1994.

Nota contextual: La Reforma refuerza el paradigma de igualdad y no discriminación e incorpora Tratados Internacionales sobre derechos humanos que equiparan los derechos de las mujeres a los del varón.

¹ Martín Rojo, L., *Análisis del discurso*, Cap. VI, pág. 136 y sig., Buenos Aires, Ed. UOC, 2006.

IV) Atribución de ganancias a los cónyuges en el marco de la ley 25.781/03 (reforma al Código Civil que estableció la administración y disposición conjunta de marido y mujer de los bienes de titularidad incierta).

Nota contextual: La reforma del código civil en este aspecto se da en respuesta a la constitucionalizada Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer.

V) Atribución de ganancias a los cónyuges bajo la ley 26.618/10 (reforma al Código Civil que incorpora la figura del matrimonio del mismo sexo denominado “matrimonio igualitario”).

Nota contextual: Huelga decir que esta reforma se encuentra imbuida de un espíritu contrario a las concepciones androcéntricas y receptivas a las nuevas perspectivas de género, que impactarán en la aplicabilidad del instituto tributario en las uniones mujer- mujer y varón – varón.

VI) Atribución de ganancias a los cónyuges en el marco del Código Civil y Comercial de la Nación, antes de la reforma tributaria según ley 27.430/17.

Nota contextual: Luego de años de intentos de unificación de la legislación civil y comercial se concreta en el año 2015, pero ahora se la hace desde el prisma de la “constitucionalización del derecho privado”, adelantándose una vez más a las adecuaciones legislativas que también eran necesarias en el campo de la tributación de los cónyuges.

VII) La reforma a los “Componentes de la Sociedad Conyugal” instituida por ley 27.430 a la ley de ganancias, vigente a partir del 2/1/2018.

Nota contextual: La reforma al instituto tributario se da dentro del contexto de una reforma impositiva general y teniendo en cuenta la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, pero sin alcanzar en plenitud la armonización con los nuevos principios provenientes del derecho privado.

Título II

Las relaciones económicas de los cónyuges

Capítulo 1

Regímenes patrimoniales matrimoniales

1. Orden Público Familiar y Autonomía de la Voluntad de los cónyuges:

El derecho de familia tiene su ubicación en el ámbito de las ciencias jurídicas como rama del derecho privado de derecho interno y de fuente internacional, cuyo objeto es la regulación de las relaciones jurídicas familiares.

Lo dicho sin desconocer que tratados y manuales de derecho de familia suelen abordar la tradicional discusión sobre la pertenencia al derecho privado, al derecho público, o incluso a una tercera rama del derecho, elaboración tripartita sostenida por el profesor de la universidad de Bolonia, Antonio Cicu, que entiende que no prevalece ni el interés individual ni el interés público, sino el denominado interés familiar.¹

Por ser integrante de una de las ramas del derecho privado, sus normas, básicamente reguladas en el orden interno por la legislación civil codificada, conforman un subsistema que debe responder necesariamente a los principios y disposiciones que derivan del derecho constitucional, con clara observancia del bloque de constitucionalidad federal establecido con la incorporación de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos en la reforma de 1994 mediante el art. 75 inc. 22, reafirmando tales dispositivos los derechos humanos de todos los integrantes de la familia.

Nuestro ordenamiento regula las relaciones entre personas humanas derivadas del matrimonio, la filiación, el parentesco y las uniones convivenciales, pero en ningún momento vincula a sus integrantes frente al Estado como sujetos de derecho público, de ahí su pertenencia al derecho privado. Es a partir del nacimiento del Estado racional moderno, que

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 22 y sig.

se inicia un proceso legislativo donde la República Argentina no es ajena, cuyo marco regulatorio familiar se encuentra impregnado de normas de orden público y su consecuente indisponibilidad e irrenunciabilidad.

Precisamente la preponderancia que detenta el orden público en materia de derecho de familia es el rasgo diferenciador con otras ramas del derecho civil, en las cuales, por el contrario, impera la regla de la autonomía de la voluntad (arts. 959, 1021, 1061 y 2651 del CCC), salvo que estén interesados el orden público y las buenas costumbres (arts. 12 y 1004 CCC), siendo válida la afirmación para el vigente como en el anterior sistema (arts. 1197 y 21 del CCiv. derogado), con sus matices.¹

Es así que el orden público actúa en el ámbito del derecho de familia limitando la autonomía de la voluntad privada al establecer normas de carácter imperativo, no meramente supletorias, que en nada conmueven su condición de derecho privado.

Si bien no existe un concepto único de orden público, no existe disenso respecto a su objeto cual es la protección del interés general y familiar, bien jurídico éste como veremos variable en el tiempo y en el espacio conforme a distintos factores de cambio social.

En el referido orden de ideas, Bossert y Zannoni entienden que en el derecho de familia “*el orden público domina numerosas disposiciones, así las que regulan las relaciones personales entre los cónyuges, las relaciones paterno filiales, las que determinan el régimen patrimonial del matrimonio, la calificación de los bienes de los cónyuges, etc. Ello se debe a que el interés que la ley reconoce no es un mero interés individual, egoísta del titular, sino un interés que está en función de fines familiares. Por eso se alude al interés familiar que limita las facultades individuales, lo cual exige que las normas legales que reconocen tales facultades, sean de orden público para impedir la desnaturalización de los fines familiares a que aquéllas responden*”. Pero agregan “*...que el hecho que los intereses familiares que el derecho protege no sean intereses meramente individuales... y que, por eso, el contenido de los derechos deberes no sea disponible mediante autonomía privada, no obsta – sin embargo – a advertir que el modo de obtener la satisfacción concreta del interés familiar suele descansar en el razonable acuerdo de los responsables de su cumplimiento*”.²

¹ Nota: En materia de régimen patrimonial matrimonial, el vigente deja atrás el método legal único e imperativo y consagra un sistema convencional no pleno para matrimonios en los que existe la posibilidad de optar entre los regímenes previstos (arts. 446, 449 y conc. del CCC), ampliando en ese aspecto la autonomía de la voluntad.

² Bossert, G. y Zannoni, E., *Manual de Derecho de Familia*, 5ta. Ed., págs. 10 a 12, CABA, Astrea, 1998.

Pero es fundamentalmente ante situaciones de conflicto familiar donde se visualiza la tensión existente entre orden público y autonomía de la voluntad; ésta última “...*estrictamente vinculada a la libertad y a la intimidad y amparada por la C.N. en el art. 19. El derecho a la intimidad y a la autonomía de la voluntad presentan similitudes en tanto una y otra imponen un límite al Estado, los terceros y la ley*”.¹ El desafío legislativo es redefinir los márgenes que la ley debe reconocer al ámbito de la autonomía de la voluntad, en aras a que los afectados en el conflicto acuerden el más conveniente modo de resolverlo, sin por ello dejar de tutelar el interés familiar de todos sus miembros. La nueva visión desde la perspectiva de la Constitución Nacional desde su última reforma con la incorporación del art. 75 inc. 22, lleva consigo un nuevo paradigma constitucional familiar, la democratización de la familia, en respuesta a formas que responden a una mayor democracia e igualdad. Alberdi en su crítica al modelo de relaciones familiares receptado en el código de Vélez expresaba “... *No podía quedar la revolución en la Constitución y el antiguo régimen en la legislación civil; la democracia en el Estado y la autocracia en el sistema de familia; la democracia en el ciudadano y el absolutismo en el hombre*” ... “*Un juicio transparente y visionario: una sociedad democrática necesita una familia democrática*”.²

En ese sentido, es dable analizar la institución orden público a través del tiempo y en el espacio y en su desarrollo jurisprudencial, para señalar su carácter esencialmente variable.³

La manda del art. 19 de la C.N. es un sabio reflejo de la finalidad misma del Estado, en cuanto debe proveer a que los seres humanos desarrollen libremente su personalidad. La CSJN en oportunidad de interpretar dicha cláusula, deja establecido que se debe respetar la autonomía de la conciencia como esencia de la persona y la libertad de ellas de elegir el propio plan de vida, no sólo frente al Estado sino también ante las preferencias y pese a las reacciones de terceros.⁴

¹ TCF N° 5 de Rosario, “M.D.G. c/ G.F.A. s/ Divorcio” - expte. n° 2612/06.

² Torrado, S., *Historia de la Familia en la Argentina Moderna (1870 – 2000)*, Parte II, Cap. 4, págs.177 y 178, Buenos Aires, Ed. De La Flor, 2003.

³ CSJN, 12/11/1996, J. V. Solá, Fallos, 319:2780.

⁴ Gelli, M., *Constitución de la Nación Argentina*, págs. 247 a 280, Bs. As., La ley, 2005.

2. Autonomía de la voluntad de los cónyuges en sus relaciones patrimoniales:

2.1. Regímenes legales y convencionales en el derecho comparado:

Distintos son los criterios adoptados respecto a la autonomía de la voluntad de los cónyuges en sus relaciones patrimoniales. Existen previsiones legales donde se impone un régimen legal único, imperativo e inmutable – comunidad o separación, etc. –, y otros, denominados convencionales, donde antes de la celebración del matrimonio los contrayentes adoptan mediante convenciones matrimoniales, uno dentro de un menú de regímenes patrimoniales previstos. De ello resulta que podemos encontrar en la legislación comparada básicamente los siguientes:

- a) Sistema legal imperativo: legislaciones que adoptan un régimen legal imperativo e inmutable, donde la autonomía de la voluntad no tiene cabida, como es el caso de la realidad normativa en Bolivia, Rumania y Cuba, y del Código Civil de Vélez.
- b) Sistema convencional no pleno: se otorga la facultad a los cónyuges de optar entre los regímenes legalmente previstos para regular sus relaciones patrimoniales, y ante la falta de opción rige el régimen que la ley fija como supletorio. El régimen supletorio mayormente previsto en las legislaciones es el régimen de comunidad, que con fundamento en la solidaridad familiar, es capaz de garantizar trato igualitario a los cónyuges, por proteger a la pareja con independencia de los aportes que cada uno hubiera efectuado durante la vigencia del régimen. Este criterio legislativo es seguido en España, Alemania, Francia, Rusia, Paraguay, Brasil, Chile, Uruguay, Perú, México y es el adoptado por nuestro Código Civil y Comercial de la Nación.
- c) Sistema convencional pleno: aquellos en los que se faculta a los cónyuges a elegir el régimen al que someterán sus relaciones patrimoniales, cobrando máximo vigor la autonomía de la voluntad. En ellos también se deja establecido uno supletorio ante la eventual falta de

opción de los cónyuges. Encuentra recepción legislativa en El Salvador, República Dominicana, Nicaragua, entre otros.

Dentro de los sistemas convencionales además están aquellos que autorizan a los cónyuges durante el matrimonio a cambiar el régimen de bienes permitidos, entre otros Francia, Italia, Alemania, Holanda, Hungría, El Salvador, Québec, como así también los Códigos Projectados en Argentina del año 1992 y 1998, y receptado por el Código Civil y Comercial de la Nación; y otros que no lo autorizan, como el caso de Colombia, Venezuela, Puerto Rico, entre otros.¹

2.2. Diferentes regímenes patrimoniales matrimoniales:

2.2.1. Régimen de absorción de la personalidad económica de la mujer por el marido:

Tiene valor histórico, no rige en el derecho contemporáneo, proviene del derecho romano, donde la mujer carecía de patrimonio y los bienes dotales pasaban a ser propiedad del marido, quien al asumir la administración exclusiva de toda la masa se encontraba facultado para disponer libremente de ella.

2.2.2. Régimen de la Unidad de Bienes:

Tiene su origen en el derecho germano, y tiene la característica común con el de absorción, que la mujer al contraer nupcias pierde el dominio de los bienes que lleva al matrimonio, pero se diferencia en que a la disolución del matrimonio, el marido o sus herederos deben restituir a la mujer su valor.

2.2.3. Régimen de la Unión de Bienes:

¹ Krasnow, A., "El régimen patrimonial del matrimonio en el derecho comparado. Caracterización del régimen vigente en el derecho argentino", en *Revista de Derecho Privado Externo* 17-2009, págs. 203 a 224.

A diferencia del anterior, la mujer conserva la propiedad de los bienes y el marido sólo adquiere un derecho de administración y disfrute de los bienes de ésta. Al momento de la disolución del matrimonio, el marido o sus herederos deben restituir el usufructo de los bienes a la mujer.¹

2.2.4. Régimen de Comunidad:

El Código Civil y Comercial cambia la expresión “Sociedad Conyugal” por “Comunidad”. En ellos se forma una masa de bienes (masa común), la que habrá de partirse entre ellos a la extinción del régimen o entre el cónyuge sobreviviente y los herederos del causante al momento de la disolución matrimonial por muerte.

2.2.4.1. De acuerdo a la extensión de la masa común de bienes:

Se los distingue en: 1) Comunidad Universal: la masa común está conformada por todos los bienes que los cónyuges tuvieron antes del matrimonio y aquellos bienes que adquirieron por cualquier título durante el matrimonio; y 2) Comunidad Restringida: distingue a la finalización del régimen tres clases de bienes, los propios del marido, bienes propios de la mujer y la masa de bienes comunitarios. A su vez, la Comunidad Restringida también puede tener mayor o menor extensión: a) Comunidad de Muebles y Gananciales: la masa común se encuentra integrada por los bienes muebles llevados por los cónyuges al matrimonio y los bienes adquiridos por ellos durante el matrimonio (gananciales); y b) Comunidad de Ganancias o Gananciales: sólo integran la masa común, aquellos bienes que los cónyuges adquirieron a título oneroso después de la celebración del matrimonio, excepto los adquiridos por un título que le confiera el carácter de propio de uno de ellos – el régimen de comunidad restringida a gananciales es el imperante en Argentina -.

¹ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, págs. 216 a 224.

2.2.4.2. De acuerdo al momento de aparición de la comunidad:

Se los distingue en: 1) Comunidad Actual: desde la celebración del matrimonio, ambos cónyuges tienen la posesión, uso, goce y disposición de los bienes de la comunidad; y 2) Comunidad Diferida: los cónyuges durante el régimen sólo tienen un derecho en expectativa a la masa común de bienes (gananciales), es decir, que la comunidad produce sus efectos al finalizar el régimen – previsto por Vélez como régimen forzoso y en el nuevo Código como supletorio -.

2.2.4.3. Según quien ejerza la administración de la comunidad:

Se los distingue en: 1) Comunidad de Administración Marital: la administración por el marido de los bienes de la comunidad pierde vigencia paulatinamente a la ampliación de derechos de la mujer casada hasta su equiparación con los derechos del marido. Vélez Sarsfield lo adoptó en la redacción originaria del Código Civil; 2) Comunidad de Administración Conjunta: la masa de bienes comunes es administrada conjuntamente por los cónyuges, impidiéndoles efectuar actos individuales; y 3) Comunidad de Administración Separada: se conforman cuatro masas de bienes, la de bienes propios de la mujer, bienes gananciales de administración de la mujer, la masa de bienes propios del marido, y la de bienes gananciales de administración del marido – régimen argentino -.¹

2.2.5. Régimen de Separación de Bienes:

¹ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 206 y sig.

El matrimonio no altera el régimen de propiedad de los bienes, pues cada cónyuge adquiere para sí y administra y dispone de los bienes adquiridos. Y, asimismo, cada cónyuge responde individualmente por las deudas contraídas, siendo que los bienes del otro, en principio, no quedan comprometidos.¹

Así entendido, se constituye como la negación de un régimen matrimonial, por ello cierta doctrina advierte que sobre los cónyuges recae la obligación de proveer “...*al mantenimiento de la familia y a la educación e instrucción de los hijos, y al cumplimiento de esta obligación deben contribuir con sus bienes, los cuales, por ende, tienen un destino común: el de servir al mantenimiento y bienestar de la familia*”.²

En ese sentido, el régimen de separación de bienes está receptado en el vigente Código Civil y Comercial de la Nación, y por ello Ferrer señala que “*Solo existen en este régimen bienes personales o privativos de cada cónyuge. Soportan restricción con respecto a los actos de disposición de derechos sobre la vivienda familiar y sus bienes muebles, para los cuales se requiere el asentimiento del otro cónyuge (régimen patrimonial primario)*”.³

Y en lo relativo al régimen de deudas “... *como regla los esposos no quedan comprometidos con las deudas contraídas por el otro, excepto las generadas para solventar las cargas familiares (necesidades del hogar, mantenimiento y educación de los hijos, lo cual está reglamentado en el régimen patrimonial primario)*”.⁴

Cada consorte sólo responde por sus deudas personales, pero el régimen de separación no releva de la obligación de ambos cónyuges a la contribución de las necesidades del hogar, la asistencia mutua y la de los hijos, y en consecuencia la responsabilidad de responder por las deudas contraídas por el otro cónyuge, siempre que fueren contraídas para atender esas cargas familiares, tanto con sus bienes como sus ingresos.

2.2.6. Régimen de Participación en las Ganancias:

¹ Vidal Taquini, C., *Régimen de bienes en el matrimonio*, 3º Ed., pág. 17 y sig., Buenos Aires, Astrea, 1987.

² *Ibidem*.

³ Ferrer, F., *El régimen patrimonial del matrimonio*, pág.23 y sig., Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2017.

⁴ *Ibidem*.

En principio se puede afirmar que se trataría de un régimen mixto, por participar de notas características al régimen de comunidad y de separación de bienes. Durante el matrimonio el régimen funciona de forma similar al de separación de bienes; en efecto, cada cónyuge es propietario exclusivo de los bienes que adquiere, existiendo dos masas de bienes diferenciadas bajo titularidad de cada cónyuge, distinguiéndose así del régimen de comunidad por no existir bienes comunes o gananciales. Pero a la disolución del matrimonio funciona con similitud al de comunidad, aunque no se forma una masa partible, propio del régimen de comunidad, sino que se mantienen los patrimonios por separados, naciendo un derecho de crédito en cabeza del cónyuge cuyo patrimonio es más débil contra el otro cónyuge que estará obligado a compensar la diferencia, con la finalidad de equiparar las ganancias obtenidas durante el matrimonio.¹

¹ *Vidal Taquini, C., Op. cit., pág. 18 y sig.*

Capítulo 2:

El régimen del Código Civil (ley 340 y normas complementarias)

1. Diferentes regímenes:

En función de ubicar dentro de los diferentes regímenes patrimoniales matrimoniales existentes en derecho comparado al régimen adoptado por Vélez Sarsfield, Adriana Krasnow menciona los siguientes caracteres del régimen del Código Civil derogado:

1.1. Comunidad diferida restringida a los bienes gananciales:

*“Durante la vigencia de la comunidad y hasta la disolución, cada cónyuge tiene un derecho en expectativa sobre la totalidad de la masa ganancial. Cuando cesa la ganancialidad el derecho en expectativa se convierte en un derecho cierto y efectivo... el régimen de comunidad de bienes - denominado en el Código Civil Sociedad Conyugal”-.*¹

Bossert y Zannoni, señalaron que el Código Civil derogado organizó bajo el Título “Sociedad Conyugal” un régimen clásico de comunidad (art. 1217 y sig.). Distingue los bienes propios de cada cónyuge en el art. 1263, y establece la llamada presunción de ganancialidad o presunción legal a favor de la comunidad en el art. 1271.²

1.2. Legal e imperativo:

¹ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 213 y sig.

² Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, págs. 216 a 224.

La pareja unida en matrimonio queda sujeta desde su celebración al régimen de bienes dispuesto en la norma. En consecuencia, prima el orden público por sobre la autonomía de la voluntad.

1.3. Inmutable como regla:

En principio, el sistema de comunidad regirá hasta la finalización del régimen por cualquiera de las causales de disolución previstas en la norma.

El mismo sistema estableció como excepción a la regla los supuestos taxativos de separación judicial de bienes enunciados en los artículos 1290 y 1294 del Código Civil.

1.4. Gestión separada:

Krasnow señala que por gestión se entiende la actividad económica que tiene a los bienes por objeto. Quedan comprendidos los actos de administración y disposición regulados respectivamente por los artículos 1276 y 1277 del Código Civil s/ texto ley 17.711 del año 1968. Lo destacable de la reforma es la consagración de un sistema de gestión separada, donde cada cónyuge administra y dispone libremente de todo aquello que ingrese a su masa de administración, con las limitaciones previstas en el artículo 1277. Cada cónyuge, de ahora en más, administra sus bienes propios y gananciales adquiridos con el fruto de su trabajo personal o por cualquier otro título legítimo.

De esta forma, en materia de administración se está frente a cuatro masas de bienes: *“los bienes propios del marido, los bienes propios de la mujer, los bienes gananciales del marido y los bienes gananciales de la mujer. Durante la vigencia de la comunidad, como cada cónyuge actúa con plena libertad y autonomía, no nace la obligación de rendir cuentas al otro por sus actos de administración”*.¹

¹ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 216.

El proceso de evolución hacia la equiparación definitiva de la situación jurídica de la mujer casada culmina con la modificación del texto del segundo párrafo del artículo 1276 del Código Civil en el año 2003 mediante ley 25.781, al disponer que los bienes de origen dudoso o titularidad incierta – muebles, obras de arte, joyas, electrodomésticos, entre otros – sean de administración y disposición conjunta (el 1276 en su redacción anterior disponía que la administración de los bienes de origen dudoso correspondía al marido). La reforma del citado artículo es en consonancia a la reforma constitucional de 1994 que incorpora mediante artículo 75 inc. 22 instrumentos internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional, específicamente la Convención sobre Eliminación de toda forma de Discriminación contra la Mujer.

Como consecuencia de la reforma legislativa citada que consagra la gestión conjunta de los bienes de origen dudoso, se conforma sobre esos bienes un condominio entre los cónyuges de partes iguales. Así, el acreedor de uno de los cónyuges podrá dirigir su pretensión de cobro sobre el cincuenta por ciento (50%) de los bienes de titularidad incierta.¹

1.5. Responsabilidad separada por las deudas frente a terceros: (artículos 5º y 6º Ley 11.357 derogada)

El tópico refiere a la responsabilidad por las deudas de los cónyuges frente a terceros acreedores, y no a las cargas de la sociedad conyugal del artículo 1275 del Código Civil que permite determinar el pasivo común después de disuelta la comunidad de gananciales.

La regla dada por el derogado artículo 5to. Ley 11.357 establece la separación de deudas, cada cónyuge responde por sus deudas con los bienes propios y gananciales que administra, sin quedar afectados los bienes propios y gananciales de administración del otro cónyuge, salvo los supuestos de excepción previstos en el artículo 6to. de la ley 11.357. Aquí los dos cónyuges responden, pero de forma diferente: uno lo hace con todos los bienes que administra, mientras que el cónyuge no deudor con los frutos de los bienes propios y los frutos de los bienes gananciales que administra. Se afirma entonces que: a) las deudas

¹ Krasnow, A., *Op. cit.*, págs. 216 y 217.

personales son la regla cualquiera sea su fuente, b) las deudas son personales desde su origen, y c) el carácter personal de una deuda no debe acreditarse.¹ Al respecto Méndez Costa señaló “*las deudas son siempre personales del cónyuge que las contrajo, sin perjuicio de que algunas deudas personales son también comunes con respecto al acreedor*”.²

1.6. La partición por mitades como regla a la extinción de la comunidad:³

El artículo 1315 del Código Civil estableció “*Las ganancias de la sociedad conyugal se dividirán por iguales partes entre marido y mujer, o sus herederos, sin consideración alguna al capital propio de los cónyuges...*”. El principio por mitades es de orden público familiar al momento de la finalización de la comunidad de gananciales, no obstante, en los casos en que sea posible recurrir a una partición privada o mixta, se puede dejar de lado la regla de partición por mitades porque impera ahí la autonomía de la voluntad.⁴

2. Activo, Pasivo, Gestión de Bienes y Disolución de la “Sociedad Conyugal” de Vélez⁵

¹ *Ibidem.*

² Méndez Costa, M.J. y D’Antonio, D.H., *Derecho de Familia*, T. II, pág. 154, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 1998.

³ Nota: Siendo razonable entenderse que la expresión no alude a cotitularidad sino a un derecho en expectativa, por ello Krasnow expresa que “conforme a este principio, el conjunto de bienes gananciales existentes al momento de la finalización de la comunidad se dividirá por partes iguales entre los cónyuges sin consideración del aporte de cada uno.”, Krasnow, A. *Op. cit.*, pág. 219.

⁴ La partición privada, bajo sanción de nulidad, debe celebrarse por escritura pública, art. 1184 inc. 2° CCiv. Por su parte el art. 236 CCiv. autorizaba bajo ciertas condiciones a realizar convenios de partición mixta. Y el art. 1306 CCiv. establece que “La sentencia de separación personal o divorcio vincular produce la disolución de la sociedad conyugal...”, por lo que dichos convenios sólo producen efectos desde la disolución de aquella.

⁵ Ver: Fleitas Ortiz de Rozas, A., “La difícil Interpretación de las normas sobre “Sociedad conyugal” en el Código Civil”, en *Revista de Derecho de Familia* n° 19, Lexis Nexis, págs. 15 a 24; Belluscio, A., *Op. cit.*, T. II, pág. 9 y sig.; Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág. 221 y sig.; “Las deudas de una persona casada cuando se producen modificaciones en el régimen patrimonial del matrimonio”, en *Revista de Derecho Privado y Comunitario. Derecho de Familia Patrimonial*, 1996, Rubinzal Culzoni, Año 1996, pág. 63 y sig.; Kemelmajer de Carlucci, A., “El régimen de comunidad de bienes. Análisis comparativo del derecho francés y del derecho argentino a través de casos jurisprudenciales”, en *Revista de Derecho*

2.1. Introducción:

El régimen legal y forzoso de comunidad de bienes diferida a gananciales al que Vélez denominó “Sociedad Conyugal”, nace por voluntad de la ley con la celebración del matrimonio y también finaliza o en la terminología utilizada por el Código Civil se “disuelve” por imperio y bajo las formas por ella establecidas - artículos 1291, 1294, 1306 CCiv. y 30 y conc. ley 14.394.

Desde el nacimiento del régimen patrimonial matrimonial hasta su disolución, los cónyuges no tienen sino un derecho en expectativa sobre los bienes gananciales del otro, porque durante la vigencia de la sociedad conyugal existen bienes gananciales de titularidad de uno y otro y propios de cada cónyuge, de manera que la sociedad conyugal mantiene la autonomía del patrimonio de ambos cónyuges.

Es recién al momento de la extinción o disolución del régimen por las causales de separación personal o divorcio vincular, donde se actualiza el derecho – hasta ahí en expectativa – de cada cónyuge a la mitad de los bienes gananciales de titularidad del otro - artículo 1315 CCiv.

2.2. El Activo de la Sociedad Conyugal: Bienes Propios y Gananciales:

El distingo entre bienes propios y gananciales deviene de conceptos propios del Código Civil.

La importancia de la calificación de los bienes de los cónyuges es porque proyecta sus efectos al régimen de gestión de los bienes (arts. 1276 y 1277, CCiv.), la ejecutabilidad de los mismos por las deudas contraídas por los cónyuges (arts. 5° y 6°, ley 11.357), la inclusión o exclusión de los bienes durante la indivisión postsocietaria y finalmente, su destino sucesorio - artículos 3576 y 3571 –.

Privado y Comunitario. Sociedad Conyugal, 2008-I, Rubinzal Culzoni, Año 2008; Krasnow, A., Op. cit., pág. 205 y sig., entre otros.

Distintas disposiciones del Código Civil trataron de evitar la modificación de la calificación legal de los bienes por la sola decisión de los esposos – prohibiciones de los artículos 1218, 1219, y la admisión del sistema de recompensas, artículos 1259, 1260, 1316 bis -. De ahí que la calificación de los bienes sea de orden público.¹

Méndez Costa al distinguir los bienes gananciales de los bienes propios, afirma que *“No hay un concepto legal de bienes gananciales. De los distintos criterios de orientación de que puede disponerse en base a los textos de nuestro Código Civil, la línea más segura se desprende del art. 1272, relacionando su contenido con los arts. 1263 y 1271, de manera que el concepto de bienes gananciales es el de bienes incorporados al patrimonio de los esposos vigente el régimen patrimonial matrimonial, por causa distinta de la herencia, legado o donación (en términos generales, onerosamente) pero siempre que no corresponda calificarlos como propios, presumiéndose la calidad de gananciales en todos los bienes existentes al terminar el régimen”*.²

En relación a la presunción de ganancialidad del artículo 1271 del CCiv. y las adquisiciones onerosas durante el matrimonio, artículo 1246 CCiv., la jurisprudencia tuvo oportunidad de expedirse en el Plenario Serrey c/ Drabble en el sentido que respecto de terceros y para asignar el carácter de propio a un bien inmueble adquirido por la esposa, es de absoluta necesidad que en la escritura contenga la manifestación que el dinero es de ella, así como la designación de cómo el dinero le pertenece a la mujer.³

La citada autora afirma que *“lo ganancial se define por exclusión de lo propio. Partiendo de lo dispuesto en los arts. 1263 y 1271 y conforme a otros preceptos que no es necesario detallar aquí, son bienes propios los aportados al matrimonio, los adquiridos después gratuitamente, los subrogados a bienes propios, los que resultan de la evolución y/o transformación de bienes propios, los que son tales por disposición legal expresa (derechos intelectuales, patentes de invención y diseños industriales, art. 1272, último párrafo) o por aplicación de principios de otras instituciones o de principios generales del derecho. La calificación de gananciales corresponde a otros bienes adquiridos onerosamente durante la subsistencia del régimen patrimonial matrimonial, los subrogados a gananciales, los que*

¹ Méndez Costa, M. J. “El cónyuge adquirente y la prueba en contra de la ganancialidad”, en *La Ley* - (t. 1992-B), pág. 185 y sig, cita, CNCiv, sala D, 9/2/84, en *La Ley*, 1985-A, pág. 495; sala A, 3/5/85 en *La Ley*, 1985-D, pág. 191; Fassi, S. C., “El orden público y la calidad de propios o gananciales de los bienes de la sociedad conyugal”, en *La Ley*, 142-416.

² Méndez Costa, M.J., *Op. cit.*, pág. 186 y sig., cita a Méndez Costa, J. y D'Antonio, D. H., *Derecho de familia*, T. I, cap. VII, núm. 79, Santa Fe, 1991.

³ CNCiv. en pleno, 14-7-1972. ED-43-515; LL-148-163; JA-1972-15-262.

*proviene o resultan de la evolución y/o transformación de gananciales y los que son tales por disposición legal”.*¹

Para la determinación del carácter propio o ganancial de los bienes adquiridos con anterioridad a la disolución de la sociedad conyugal, la jurisprudencia fijó las siguientes pautas: a) la época de la adquisición, b) el carácter oneroso o gratuito de la misma durante el matrimonio y c) el origen de los fondos empleados en tales adquisiciones. Al aplicar los criterios al caso concreto, confirmó la sentencia del a quo que rechazó el pedido de declaración del carácter de bien propio del inmueble, teniendo en cuenta que la actora reconoció haber adquirido el bien con el producido de un bien ganancial, que al momento de la adquisición la sociedad conyugal no estaba disuelta, y que la separación de hecho anterior a ese momento se había interrumpido porque los cónyuges habían reanudado la convivencia con posterioridad.²

Finalmente Méndez Costa sostiene que *“la doctrina ha trabajado cuidadosamente el supuesto de bienes en cuya adquisición se han empleado simultánea o sucesivamente bienes de una y otra calificación y apoya mayoritariamente que las porciones alícuotas en bienes en condominio con el otro cónyuge también se califican, de manera que en una cosa determinada puede hallarse una porción alícuota propia o ganancial de un cónyuge y otra ganancial o propia, respectivamente, del consorte, o dos porciones gananciales de titularidad, cada una, de cada esposo, así como en el art. 1264 se prevé el condominio entre éstos con porciones alícuotas propias. No obstante, para el supuesto de adquisición por uno de los cónyuges empleando bienes propios y gananciales de su gestión, se opta preferentemente por una sola calificación, con fundamentos normativos convenientes a cada hipótesis, sin perjuicio de que la ventaja experimentada por bienes propios mediante el recurso a bienes gananciales, o viceversa, sea rectificable a través de la aplicación de las recompensas”.*³

Efectivamente, la doctrina mayoritaria se inclinó por la calificación única, y trató de dar fundamento normativo a la diversidad de supuestos fácticos, al igual que la jurisprudencia en la búsqueda de soluciones equitativas para cada caso, y en el Plenario Sanz sostuvo que reviste carácter propio la totalidad del bien, cuando un cónyuge que tenía porciones indivisas

¹ Méndez Costa, M.J., *Op. cit.*, pág. 186.

² CNCiv. Sala F, 6-6-1995, *Doctrina Judicial* 1996-521, fallo 10.342, L.L. 1996-A-145.

³ Méndez Costa, M.J., *Op. cit.*, págs. 186 y 187.

de ese carácter adquiere a título oneroso las restantes porciones durante la existencia de la sociedad conyugal.¹

2.3. El Pasivo de la Sociedad Conyugal: Evolución legislativa:

2.3.1. El Código Civil y la ley 2393:

El Código de Vélez Sarsfield adhirió originariamente al régimen de comunidad de muebles y gananciales con administración marital. Por entonces el status jurídico de la mujer casada era la de incapaz de hecho relativa, requiriendo la representación legal del marido para ejercer ciertos actos, no pudiendo por sí contraer deudas, salvo para los supuestos excepcionales previstos legalmente y siempre que contara con la autorización del marido, o en su defecto con la del juez.

El artículo 1275 original del Código Civil, al establecer las cargas sociales, unificó el régimen de responsabilidad de los cónyuges frente a terceros y la cuestión de la contribución, que permite determinar sobre cuál masa de bienes finalmente recaerá la deuda-propia o ganancial-

De esa manera la norma comentada establecía las deudas por las que los acreedores podían perseguir bienes gananciales, y además fijaba los bienes sobre los que en definitiva debía pesar la deuda.

Los acreedores podían ejecutar cualquier bien ganancial cuando se trataba de las deudas enumeradas en aquel dispositivo, que refería a deudas comunes; mientras que las no enumeradas en el artículo 1275, eran deudas propias o personales de cada cónyuge.

“El marido, como administrador único de la sociedad conyugal, respondía no sólo con los bienes gananciales sino también con los propios, por las obligaciones contraídas por él antes y después de la celebración del matrimonio y por las contraídas por la mujer cuando la ley le permitía obligarse. En cuanto a las deudas de la mujer anteriores al matrimonio, los

¹ CNCivil en pleno, “Sanz, Gregorio”, 15 de julio de 1992, JA-1992-III-535.

acreedores podían exigir el pago con los bienes gananciales si la mujer no tenía bienes propios (art. 1283)”.¹

2.3.2. La ley 11.357:

Con su entrada en vigencia en el año 1926, la ley 11.357 amplió la capacidad civil de la mujer casada, facultándola a administrar y disponer de sus bienes propios y de los llamados gananciales de administración reservada.

Consagró en el artículo 5° el principio de irresponsabilidad de un cónyuge respecto de las deudas contraídas por el otro, y en el artículo 6° la regla que establece que el cónyuge no contratante responde sólo con los frutos de los bienes propios y los frutos de los bienes gananciales, cuando se trate de deudas tomadas para atender las necesidades del hogar, la educación de los hijos y la conservación de los bienes comunes.

Las disposiciones de la ley dieron lugar a distintas interpretaciones. Así, para Borda y Mazzinghi los artículos 5 y 6 de la ley 11.357, habían derogado el artículo 1275 y por ello resultaba impropio hablar de cargas sociales, pues la nueva ley había creado un régimen de separación de deudas entre cónyuges, salvo algunos casos donde existía una responsabilidad limitada para el cónyuge que no la había contraído.

Vidal Taquini, Lafaille y Cornejo, en cambio, interpretaron que los artículos 5° y 6° sólo habían modificado el inciso 3ero. del artículo 1275 referido a las deudas de la sociedad conyugal asumidas por los esposos durante la vigencia del régimen matrimonial, manteniendo plena vigencia los restantes incisos.

“En opinión de Belluscio, compartida por Guaglianone, Fassi y Bossert, Zannoni y Méndez Costa, los artículos 5° y 6° sólo habían modificado el régimen de responsabilidad de los cónyuges – o sea la cuestión de la obligación – pero la determinación de las cargas sociales – es decir, la cuestión de la contribución – continuaba regida por el artículo 1275. Esta

¹ Bueres, A. (dir.) y Highton, E. (coord.): *Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial*, pág. 151, Buenos Aires, Ed. Hammurabi SRL, abril 1999.

*disposición mantenía entonces su vigencia al enumerar las cargas sobre la masa ganancial”.*¹

2.3.3. La Ley 17.711:

La reforma instituida por ley 17.711 del año 1968, derogó el artículo 1224 del CCiv. adoptando el régimen de comunidad restringido a las ganancias.

Mantuvo vigente los artículos 5º y 6º de la ley 11.357 y otorgó plena capacidad civil a la mujer casada. Le confirió a cada cónyuge la administración de sus bienes, con lo cual modificó la composición del patrimonio de los esposos frente a terceros, influyendo ello en el régimen de deudas.² El sistema de la ley 17.711 “...*coordina la separación de administración de los bienes propios y gananciales adquiridos por cada cónyuge y la división de responsabilidad por las deudas contraídas por aquéllos*”.³

De esta forma, cobran relevancia los aspectos externo e interno de la deuda. El primero de ello, es decir las relaciones del cónyuge deudor o sus herederos frente a los terceros acreedores, legisladas en los artículos 5 y 6 de la ley 11.357; mientras que el segundo, referido a las relaciones de los cónyuges entre sí, de comunidad, reguladas en el artículo 1275 del CCiv.⁴

2.3.4. La Ley 25.781:

Antes de la modificación del segundo párrafo del artículo 1276 del Código Civil en el año 2003 mediante la ley 25.781, respecto de los bienes de origen dudoso o titularidad incierta – muebles no registrables o no registrados, v.g. obras de arte, joyas, electrodomésticos, entre otros – la administración correspondía al marido porque la ley presumía que eran de su

¹ Bueres, A y Highton E., *Op. cit.*, págs. 152 y 153.

² Méndez Costa, M.J., “*Las deudas de los cónyuges*”, 1979, pág. 64, n° 23, citado por Bueres. A y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 153 y sig.

³ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 153.

⁴ *Ibidem*, pág. 154.

propiedad. Por ello, el esposo respondía con esos bienes por sus deudas, no porque los administrara sino porque integraban su patrimonio.¹

Con la modificación operada por ley 25.781 al segundo párrafo del citado artículo, se consagra la gestión conjunta de los bienes de origen dudoso, y ello tiene su repercusión en la responsabilidad de los esposos frente a terceros.

En opinión de Sambrizzi al no poderse determinarse el origen de esos bienes y tener ahora los esposos la administración conjunta de los mismos, parece lógico concluir que el acreedor de uno de los esposos sólo pueda cobrarse sobre la mitad indivisa de dichos bienes.²

2.4. La Gestión de los Bienes: Evolución legislativa:

2.4.1. El Código Civil y la ley 2393:

El Código Civil originario adhirió al régimen de comunidad de muebles y gananciales con administración marital.

El régimen de administración de la sociedad conyugal por el marido que luego fue convalidado por el art. 52 de la ley 2393, se deriva del *status* jurídico otorgado a la mujer casada como incapaz de hecho relativa.

La unidad de administración en cabeza del marido se corresponde con la unidad de responsabilidad por las deudas.

A grandes rasgos se puede afirmar, que el marido tenía la libre administración y disposición de sus bienes propios, y respecto de los propios de la mujer tenía la administración con las restricciones dispuestas en materia de arrendamiento según artículos 1278 y 1279. Y respecto de los bienes gananciales, el marido podía disponerlos a título oneroso, mientras que para donarlos requería de la autorización de la mujer o del juez en su defecto.

Finalmente, administraba como dueño apropiándose de los frutos tanto de los bienes propios como de los gananciales.³

¹ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 155.

² Sambrizzi, E., *Régimen de Bienes del Matrimonio*, T. I, pág. 320, Bs. As., Ed. La Ley, 2007.

³ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 173 y sig.

2.4.2. La ley 11.357:

Con su entrada en vigencia en el año 1926, la ley 11.357 amplió la capacidad civil de la mujer casada, facultándola a administrar y disponer de sus bienes propios y de los llamados gananciales de administración reservada a ella.

El art. 3º, inc. 2º, c) de la ley 11357 excluyó de la administración del marido los bienes propios de la mujer, aunque presumió la existencia de un mandato de administración a favor de aquél mientras la mujer expresamente no lo revocara.

El inc. 2º, a) de la misma ley, excluyó de la administración del marido, los llamados bienes gananciales de administración reservada a la mujer, masa conformada por el producido de su profesión, empleo, comercio o industria y los frutos obtenidos de los mismos.

Sin embargo, los bienes gananciales ordinarios seguían bajo la administración del marido.

En definitiva, la gestión seguía perteneciendo al marido, el que administraba los bienes propios de la mujer, salvo revocación expresa de ésta del mandato presumido por la ley, y los bienes gananciales ordinarios, es decir, todos aquellos cuya administración no estuviera reservada a la mujer.

Entonces la mujer gestionaba sus bienes propios, si había revocado dicho mandato, y los adquiridos con su trabajo personal, que si se trataba de inmuebles debía hacer constar en la escritura de adquisición que el dinero provenía de su trabajo.

Asimismo, gestionaba los frutos de esos bienes propios y gananciales que administraba.¹

2.4.3. La Ley 17.711:

La reforma del año 1968 mediante ley 17.711, cambió el régimen de administración de la sociedad conyugal por el de gestión separada de bienes. Modificó los artículos 1276 y 1277, apartándose de la unidad de administración marital y derogando el régimen de los bienes

¹ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 174 y sig.

gananciales de administración reservada a la mujer previsto por el artículo 3° de la ley 11.357. Con la incorporación del principio de gestión separada, cada cónyuge administra y dispone de los bienes propios y gananciales que adquiere, con las restricciones del artículo 1277.

El régimen de administración separada encontraba la limitación del 2do. párrafo del artículo 1276 respecto a los bienes de origen dudoso, es decir, aquellos bienes cuyo adquirente no puede determinarse o esa determinación es dudosa, tales como muebles no registrables o no registrados, al establecer que “...*la administración y disposición corresponde al marido*”.¹

2.4.4. La Ley 25.781:

Con la modificación al texto del segundo párrafo del artículo 1276 del Código Civil en el año 2003 mediante la ley 25.781, se dispone que los bienes de origen dudoso o titularidad incierta sean de administración y disposición conjunta de los cónyuges; con lo cual finaliza el proceso de evolución hacia la equiparación definitiva de la situación jurídica de la mujer casada.

Tal como referimos al comentar esta modificación legislativa en el pasivo de la sociedad conyugal, la gestión conjunta dispuesta por ley 25.781 impacta en la responsabilidad frente a terceros.

En opinión de Zannoni, la gestión conjunta no obsta a que cualquiera de los esposos pueda oponer frente a los terceros la posesión y la presunción de propiedad que contiene el artículo 2412 del CCiv., con lo cual operará en la práctica “una suerte de gestión indistinta de tales bienes”.²

Mientras que Krasnow entiende que, al consagrarse la gestión conjunta de los bienes de origen dudoso, se conforma sobre esos bienes un condominio entre los cónyuges de partes iguales. Por consiguiente, el acreedor de uno de los cónyuges podrá dirigir su pretensión de cobro sobre el cincuenta por ciento (50%) de los bienes de titularidad incierta.³

¹ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 175 y sig.

² Zannoni, E., *Derecho de Familia*, 5ª Ed., T. I. pág. 588, Bs.As., Ed. Astrea, 2006.

³ Krasnow, A., *Op. cit.*, págs. 216 y 217.

2.5. Disolución de la Sociedad Conyugal: Indivisión Postcomunitaria. Liquidación y Partición:

2.5.1. Disolución de la Sociedad Conyugal:

El régimen patrimonial matrimonial organizado por el Código Civil es un régimen legal – es la ley la que dice cuando nace “con la celebración del matrimonio” y cuando se disuelve – en el sentido de termina, concluye o finaliza -. De ahí que la ley – no hay lugar para la convención – establece las causas de disolución de la sociedad conyugal.

Ellas son según artículo 1291 del Código Civil, la separación personal de bienes, la declaración de nulidad del matrimonio, y la muerte de alguno de los cónyuges. La enunciación no es completa, hay que agregar dos causales que quedan fuera, Además había que agregar los casos establecidos en el artículo 30 de la ley 14.394 de ausencia con presunción de fallecimiento, y en la ley 23.515 de declaración judicial de disolución del vínculo matrimonial.¹

Se advierte que algunas causas de disolución derivan de la extinción del vínculo matrimonial y otros supuestos donde el vínculo matrimonial se mantiene, pero se produce la separación de bienes.

El régimen de separación de bienes lo contemplaba el 1301 y sig. del CCiv. y los supuestos eran: la separación personal – introducida por ley 23.515 -, concurso o mala administración de un cónyuge – artículo 1294 CCiv. – el abandono de hecho de la convivencia matrimonial – artículo 1294 in fine CCiv., y el nombramiento de un tercero como curador de uno de los cónyuges – artículo 1290 CCiv.²

La disolución acarrea consecuencias jurídicas, entre las que podemos destacar que las masas jurídicamente se cristalizan, es decir que en principio debe mantenerse tal cual es la masa común que está destinada a partirse por mitades.³

Es decir, que al momento de la disolución cesa la ganancialidad, y es el momento que se actualiza el derecho de cada cónyuge a la mitad de los bienes gananciales de titularidad del otro – artículo 1315 -.

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, T. II, pág. 125 y sig.

² Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág. 285 y sig.

³ *Ibidem.*

Por último, podemos mencionar que después de la disolución ya no rige la libre administración y disposición del tiempo de la sociedad conyugal, sino que cada cónyuge está obligado a rendir cuentas al otro por los actos que realiza. La administración de cada masa ganancial continúa en manos del mismo cónyuge administrador.¹

2.5.2 Indivisión Postcomunitaria:

El Código Civil mantenía silencio respecto a la indivisión postcomunitaria, y por ello se discutía en doctrina la naturaleza jurídica de este periodo comprendido entre la extinción de la sociedad conyugal y la partición.²

La indivisión postcomunitaria es la que se produce entre los cónyuges, o entre uno de ellos y los sucesores universales mortis causa del otro, o entre los sucesores universales mortis causa de ambos, desde la disolución de la sociedad conyugal hasta la partición de los bienes. La indivisión postcomunitaria es pues, la situación en que se halla la masa de bienes gananciales desde la disolución de la sociedad conyugal hasta la partición.³

Según Belluscio, el activo de la indivisión postcomunitaria estaba integrado por: 1) los bienes gananciales existentes en el momento de la disolución de la sociedad conyugal, los adquiridos después por título o causa anterior a la disolución, los que los sustituyen por subrogación real, y los que se suman a ellos por accesión; 2) los créditos gananciales de uno y otro cónyuge, aunque sean divisibles; y 3) los frutos, rentas, y productos de los bienes gananciales.

Las normas que regían las relaciones jurídicas de los consortes entre sí y con terceros durante ese período, el CCiv. remitía a las reglas de la indivisión hereditaria, cuando la disolución se producía por la muerte de uno de los cónyuges; mientras que no existía previsión normativa cuando la disolución se producía en vida de ambos cónyuges; de ahí que, ante el silencio la doctrina reconociera distintas naturalezas jurídicas al intervalo entre la extinción de la comunidad y la efectiva materialización de la liquidación – partición -.⁴

¹ *Ibidem*, pág. 299.

² Herrera, M., Caramelo, G., Picasso, S., (Dir.), *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, T. II, págs. 145 y 156, Ed. Infojus, cita las opiniones de Vidal Taquini, Fassi y Bossert, Guaglianone, Belluscio, Guastavino, Mazinghi y Zannoni a cuya lectura remitimos; y Belluscio, *Op. cit.*, T.II págs. 145 y 146, refiere a distintas opiniones doctrinarias al respecto.

³ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 145.

⁴ Herrera, M., Caramelo, G., Picasso, S. (Dir.), *Op. cit.*, pág. 144 y sig.

El autor citado sostenía que el pasivo está formado por dos géneros de obligaciones, una, las nacidas durante la sociedad conyugal y no extinguidas durante su disolución que son comunes – inc. 3 art. 1275 CC – y las nacidas durante la indivisión y con motivo de ella, que según las VII Jornadas Nacionales de Derecho Civil (Buenos Aires, 1979) aprobaron por unanimidad que los artículos 5 y 6 de la ley 11.357 mantienen su vigencia después de la disolución de la sociedad conyugal por causa distinta a la muerte de uno de los cónyuges.

Y en lo que respecta a la gestión de los bienes, las VII Jornadas Nacionales de Derecho Civil antes citada, aprobaron que: 1) la administración de los bienes gananciales debe realizarse de acuerdo entre los cónyuges, y en caso de desacuerdo resolverá el Juez., 2) el criterio anterior no se aplica a la administración de establecimientos comerciales, industriales, agrícolas o de cualquier otra especie, cuando ella ha sido ejercida exclusivamente por uno de los cónyuges en virtud de su titularidad única y de su mayor idoneidad, 3) la obligatoriedad de rendir cuentas que tiene el cónyuge administrador respecto del otro, y 4) los actos de disposición de bienes gananciales deben ser otorgados conjuntamente por ambos cónyuges.¹

2.5.3. Liquidación y Partición de la Sociedad Conyugal:

La liquidación comprende una serie de trámites, operaciones y actos destinados a determinar el carácter de los bienes existentes en el patrimonio de los cónyuges, la fijación de su valor, el pago de las deudas con terceros, y el reajuste de las relaciones patrimoniales entre los esposos mediante el sistema de indemnizaciones y recompensas.²

Con respecto al carácter de los bienes, la jurisprudencia en oportunidad de calificar el inmueble sede del hogar conyugal, como bien propio de la esposa, aún con la ausencia de manifestación al momento de la adquisición durante el matrimonio del origen de los fondos en la escritura, “*entendió que se daban las características de la subrogación real, en tanto el mayor valor de lo adquirido proviene del producido de un bien propio, y el demandado no pudo demostrar que, por sus posibilidades económicas o el movimiento que tuvieron sus fondos en cuentas corrientes bancarias o sus disponibilidades, haya existido de su parte aportes para la adquisición de la referida vivienda*”. Y acogiendo a la jurisprudencia

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, T.II, pág. 150.

² CNCIV. Sala C, 25-4-1990, ED 139-611; Sala F, 16-9-1991, L.L. 1993-A-188.

mayoritaria, sostuvo que la *“circunstancia de que en la escritura de adquisición de la vivienda la esposa no haya dejado constancia del origen propio del dinero con el que compraba, no es óbice para que en el juicio de liquidación de la sociedad conyugal disuelta pueda probar el empleo de dinero propio en la compra de ese inmueble”*.¹

También reconoció el derecho de recompensa durante el estado de indivisión postsocietaria, sobre la mitad de lo abonado en concepto de tributos recaídos sobre inmueble ganancial durante la indivisión, con fundamento en que se trata de *“una obligación que atañe a la conservación de bienes comunes, por lo que no puede ser soportada por uno solo de los cónyuges, de conformidad con lo establecido por el artículo 6° de la ley 11.357”*.²

Tres eran las formas de la liquidación, a) privada, donde se aplicaba el artículo 1184, debían ser hechas por Escritura Pública, b) mixta, donde las partes también estando de acuerdo presentan el acuerdo privado al juez para su homologación, y c) judicial, en caso que no estuvieran de acuerdo.³

Respecto a la liquidación judicial, existían en el Código Civil solo dos disposiciones en el supuesto de muerte, el artículo 1311 referido al caso de muerte presunta y el artículo 1313 relativo a muerte comprobada que remitía a las reglas de división de herencia.

Sin embargo, la mayoría de la doctrina entendía que cualquiera que haya sido la causa de la disolución de la sociedad conyugal, a la partición le eran aplicables las normas de las sucesiones.⁴

Finalmente, en cuanto a la porción que correspondía a cada cónyuge, o a sus herederos, el artículo 1315 del CCiv. determinó la división por mitades sin consideración a los aportes, adoptando *“una regla que, sin ser esencial a la comunidad, constituye la solución más generalizada en las legislaciones que la adoptan como régimen matrimonial”*.⁵

2.6. Resultado de la reseña legislativa:

¹ T.C.F. N° 5 de Rosario, 13-9-2013, J.A. 2014-I-1117.

² CNCivil, sala G, 13-8-2010, Doctrina Judicial, Año XXVI, N° 47, 24-11-2010.

³ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, págs. 303 y 304.

⁴ Escribano, C., *Liquidación de la sociedad conyugal por causa de divorcio*, pág. 9 y sig., Buenos Aires, Ed. Plus Ultra, 1977; Belluscio, A., *Op. cit.*, T.II., pág. 171.

⁵ *Ibidem*.

Paralelamente a la distinción que hacía el Código Civil entre bienes gananciales de titularidad de cada cónyuge y propios de cada uno, se ocupaba de regular durante la vigencia de la sociedad conyugal a quién de los consortes le corresponde la administración de los bienes.

En su redacción original el primer párrafo del art. 1276 establecía *“El marido es el administrador legítimo de todos los bienes del matrimonio...”* Del texto surge prístino el poder de administración del marido sobre los bienes de la mujer.

Con la redacción según Ley 17.711 *“Cada uno de los cónyuges tiene la libre administración y disposición de sus bienes (...), con la salvedad prevista en el art. 1277”*. Es decir, los cónyuges tienen la libre administración y disposición de sus bienes propios y gananciales, en forma separada.

“La reforma de los art. 1276 y 1277 por la ley 17.711 definió claramente la existencia, desde la celebración del matrimonio y hasta el fin del régimen, de una dualidad de masas: los bienes (propios y gananciales) bajo la titularidad y administración del marido, y los bienes (propios y gananciales) bajo la titularidad y administración de la esposa”, según Abel Fleitas Ortiz de Rozas, quien agrega que, “en realidad, con la celebración del matrimonio comienza un régimen patrimonial por el cual, determinados bienes calificados como gananciales, a su fin, integrarán una masa partible entre los cónyuges. A ese derecho eventual si queremos, podemos denominarlo sociedad conyugal, pero no existe durante el matrimonio una entidad jurídica identificable que merezca ese nombre. Hay bienes y deudas del marido, hay bienes y deudas de la esposa, y puede haber bienes comunes (en condominio) y deudas comunes (contraídas por ambos)”.¹

En definitiva, durante la vigencia del régimen patrimonial matrimonial, *“la comunidad de ganancias se exterioriza solamente en la restricción al poder de disposición respecto de determinados bienes y en la responsabilidad del cónyuge que no contrajo la obligación frente a los acreedores con los frutos de sus bienes propios y gananciales, con relación a ciertas deudas vinculadas al mantenimiento del hogar, la educación de los hijos y la conservación de los bienes comunes”*.²

A su vez el Código regula las relaciones de los cónyuges con los terceros y los vínculos de los esposos entre sí.

¹ Fleitas Ortiz de Rozas, A., *“La difícil Interpretación de las normas sobre “Sociedad conyugal” en el Código Civil”, en Revista de Derecho de Familia n° 19, pág. 23.*

² Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 149.

De ello, cabe distinguir las relaciones entre el cónyuge deudor o sus herederos respecto del acreedor, referidas a la responsabilidad por las deudas o aspecto externo de la obligación, a los fines de determinar cuál masa de bienes responde frente a los terceros acreedores, regidas por los art. 5 y 6 de la ley 11.357; y las relaciones de comunidad de los cónyuges entre sí, aspecto interno o de la contribución en las deudas comunes, previstas en el art. 1275 del CCiv. – cargas de la sociedad-.

El distingo es relevante porque se trata de deudas que se plantean en distinto momento; así la responsabilidad por la obligación frente a terceros acreedores se presenta desde el origen mismo de la deuda; en cambio, la cuestión de la contribución, de las cargas propiamente dichas de la sociedad conyugal, se plantea recién al momento de la disolución y partición de la comunidad. De ahí que suelen utilizarse las poco felices expresiones pasivo provisorio – no involucra ninguna provisionalidad para el acreedor - y pasivo definitivo – por oposición al provisorio-, en lugar de hablarse de la obligación o derecho de persecución y de la contribución.¹

El aspecto externo de las relaciones de los cónyuges con terceros, determina qué bienes puede perseguir y embargar el acreedor para asegurarse su crédito, y deja establecido a cuál de los cónyuges corresponde pagar la deuda en definitiva.

Mientras que el aspecto interno, de la contribución consiste en determinar la masa que finalmente deberá soportar la deuda, y en consecuencia la deuda será común si pesa sobre la masa ganancial, y personal si recae sobre los bienes propios o la porción de gananciales que corresponde en la partición al cónyuge deudor.²

La cuestión de la contribución cobra importancia al momento de la liquidación de la sociedad conyugal respecto de las recompensas.

Cuando la deuda es común porque pesa sobre fondos o bienes de la comunidad y se la pagó con bienes propios del esposo deudor, éste tiene derecho a recompensa. Cuando la deuda es personal y se la pagó con fondos de la comunidad, ella tendrá derecho a recompensa. Y finalmente, si la deuda personal es pagada con fondos propios, o la común con gananciales, no habrá derecho a recompensa.³

¹ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 150.

² Belluscio, A., *Op. cit.*, T. II, pág. 113 y sig.

³ *Ibidem*, pág. 114.

2.7. Modificaciones propuestas al derogado Código Civil de Vélez:

En el derecho comparado prima la tendencia a instituir la autonomía de la voluntad en el ámbito de las relaciones patrimoniales entre los cónyuges.

De las características recién vistas en el régimen de Vélez, legal e imperativo, se observa que el orden público permanece incólume. Además, el régimen de bienes patrimoniales del Código Civil había dejado de ser sistémico luego de sus sucesivas reformas. Esto hacía a una difícil interpretación de las normas sobre “sociedad conyugal”, que ha llevado a afirmar en su momento a calificada doctrina, que la primera dificultad interpretativa consistía en “distinguir y separar tres sectores normativos: uno, el de las claramente vigentes y aplicables; otro, el de las dudosamente vigentes, o cuya aplicabilidad ha sido subordinada a su re-interpretación (que en muchos casos es una re-formulación); y por último, el de las derogadas implícitamente por las innovaciones introducidas al Código Civil.”¹

Al respecto Graciela Medina advierte que a diferencia de otros institutos de familia como patria potestad y divorcio que fueron integralmente regulados por nuevas leyes, el régimen patrimonial matrimonial sólo sufrió reformas parciales, y como consecuencia de ello el régimen “*se presenta confuso, a tal punto que ni siquiera se sabe bien cuál era su denominación. Por otra parte, las normas que lo reglan están dispersas en leyes ajenas al Código, y se duda de la vigencia de muchas de las disposiciones*”.²

La opinión de la doctrina mayoritaria entendió que la modificación al régimen patrimonial matrimonial debía enmarcarse en una reforma integral al Código Civil tendiente a la Unificación de la Legislación Civil y Comercial de la Nación.

Dos proyectos propusieron derogar el Código de Comercio e incorporar sus disposiciones al Código Civil, uno de ellos, con media sanción en Diputados (3 de noviembre de 1993), y el otro elaborado a instancias del Poder Ejecutivo por la comisión creada mediante decreto 468/92, que fue remitido e ingresado al Senado de la Nación el 13 de agosto de 1993; ambos calificados por especialistas, de notable riqueza técnica y de considerable extensión.³

¹ Fleitas Ortíz de Rozas, A., *Op. cit.*, pág. 15.

² Medina, G., “Claves del Derecho de Familia en el Código Civil y Comercial”, en *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, Ed. Rubinzal- Culzoni, Año 2015, pág. 328 y sig.

³ Alterini, A. y López Cabana, R., “Reformas al Código Civil n° 16”, en *Derecho de Familia*, Ed. Abeledo Perrot, 1994, págs. 17 a 24.

María Josefa Méndez Costa, analizó el Proyecto elaborado por la Comisión designada por el Poder Ejecutivo (Dto. 468/92), con referencia a alguna propuesta parcial mínima que surge del aprobado en la Cámara de Diputados, dado que éste no encaró específicamente una modificación al régimen patrimonial matrimonial.¹

La citada autora comparte la metodología utilizada, que ubicó la modificación del régimen patrimonial matrimonial en la Sección Tercera del Libro Primero, desplazándolo del Libro Segundo para integrarlo a la normativa del Derecho de Familia.

Los regímenes propuestos en el proyecto, otorgan mayor autonomía a la voluntad, puesto que los novios pueden elegir entre los regímenes de separación de bienes, el de participación en las ganancias, y el de comunidad de ganancias, operando este último a la vez como régimen supletorio.

Se contempla un núcleo de disposiciones comunes a todos los regímenes, que tienen la característica de ser “imperativas, es decir, inderogables por voluntad de los contrayentes o de los cónyuges con algunas excepciones expresas. Su importancia pone de relieve las características definitorias de los regímenes: en la separación de bienes nada ha de compartirse; en el régimen de comunidad se comparten ciertas adquisiciones; en el régimen de participación se comparte el mayor enriquecimiento de uno de los esposos”.²

Pocos años después, una Comisión de Juristas designada por el Poder Ejecutivo Nacional, integrada por los Doctores Héctor Alegría, Atilio A. Alterini, Jorge H. Alterini, Augusto César Belluscio, Antonio Boggiano, Aída Kemelmajer de Carlucci, María Josefa Méndez Costa, Julio César Rivera y Horacio Roitman, elaboró el “Proyecto de Código Civil de 1998 para la República Argentina” que es un nuevo Código Civil que incorpora muchas de las materias del hoy derogado Código de Comercio.³

El Proyecto fue elevado al Poder Ejecutivo Nacional el día 28 de diciembre de 1998 y enviado para su consideración al Honorable Congreso de la Nación.

La relevancia del Proyecto de 1998 es que el Poder Ejecutivo en 2011 al crear una nueva Comisión encargada de elaborar un nuevo proyecto destaca que debe recibir especialmente el

¹ Méndez Costa, M. J., “Reformas al Código Civil n° 16”, en *Derecho de Familia*, Ed. Abeledo Perrot, 1994, pág. 99.

² Méndez Costa, M. J., *Op. cit.*, pág. 105.

³ Decreto P.E.N. n° 685 del 17/5/1995 (B.O. 22/5/1995).

“Proyecto de Código Civil de 1998 para la República Argentina” y los comentarios que suscitó.¹

Contempla entre sus disposiciones la incorporación de la autonomía de la voluntad en las relaciones patrimoniales entre cónyuges.

Por ello permite la elección entre los regímenes de comunidad o separación de bienes, disponiendo que frente a la falta de elección regirá como régimen supletorio el de comunidad de ganancias, criterio que será seguido por el Proyecto de 2011.

Admite convenciones prenupciales donde los futuros consortes hagan constar el régimen que regulará los efectos patrimoniales a partir de la celebración del matrimonio, facultándolos a cambiar el régimen luego de transcurrido un plazo.

Lo comentado surgía expresamente de los pertinentes artículos del Proyecto de 1998; así el artículo 438 establecía: *“Objeto. Antes de la celebración del matrimonio los futuros cónyuges pueden hacer convenciones que tengan únicamente los objetos siguientes: ...d) La opción que hagan por el régimen de separación de bienes previsto en este Código”*. El artículo 441 disponía: *“Cambio de régimen. Después de la celebración del matrimonio, el régimen matrimonial puede cambiarse por sentencia judicial en los casos de separación de bienes, y por convención de los cónyuges. Esta convención puede ser otorgada por éstos después de dos (2) años de aplicación del régimen matrimonial, convencional o legal, mediante escritura pública que se presenta al tribunal de su domicilio el que la debe homologar si no la encuentra contraria al interés de la familia. Para que el cambio de régimen produzca efectos respecto de terceros, debe anotarse la sentencia marginalmente en el acta de matrimonio”*. El artículo 456 expresaba: *“Carácter supletorio. A falta de opción hecha en la convención matrimonial, los cónyuges quedan sometidos desde la celebración del matrimonio al régimen de comunidad de ganancias reglamentado en este Título. No puede estipularse que la comunidad comience antes o después, salvo el caso de cambio de régimen matrimonial previsto en el artículo 441”*.

Finalmente, el Poder Ejecutivo Nacional en el año 2011, dispuso la creación de una Comisión a la que antes hicimos referencia, constituida por los doctores Ricardo Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci para la unificación de los Códigos Civil y Comercial. El anteproyecto elaborado por dicha Comisión fue presentado por el Presidente

¹ Decreto P.E.N. n° 191 del 23/02/2011 (B.O. 28/02/2011).

del P.E.N. en marzo de 2012 para luego ser enviado para su tratamiento al Congreso de la Nación. El proyecto de Ley de unificación de los Códigos Civil y Comercial, contempló en materia patrimonial matrimonial lineamientos de las legislaciones modernas, ampliando la autonomía de la voluntad de los cónyuges en sus relaciones económicas, al posibilitar optar entre el régimen de comunidad de gananciales y el separación de bienes, entre otras cuestiones, que luego de haber sido sancionado con modificaciones por la Cámara Alta fue girado a fines de 2013 para su tratamiento a la Cámara Baja, que lo aprobó en sesión especial del 1° de octubre de 2014.¹

¹ El 28/11/2013 lo sancionó la Cámara de Senadores; el 1/10/2014 lo aprobó la Cámara de Diputados; el 7/10/2014 fue promulgado por el Poder Ejecutivo mediante Decreto n° 1795 y publicado en el Boletín Oficial el 08/10/2014.

Capítulo 3

Régimen patrimonial matrimonial en el Código Civil y Comercial de la Nación¹

1. Consideraciones previas:

El nuevo Código incorpora a las regulaciones patrimoniales por causa del matrimonio, aquellas que se derivan de las relaciones económicas producto de las uniones convivenciales, que si bien metodológicamente tienen tratamiento separado y específico, también replican disposiciones dando soluciones similares para unas y otras.

Antes de caracterizar el régimen patrimonial, es oportuno rememorar la polémica referida a la conveniencia o no de regulación legal de las uniones convivenciales, antes llamadas uniones concubinarias, de hecho, extramatrimoniales, no matrimoniales, matrimonios no registrados, no formalizados o, de hecho.

En tal sentido Grisetti reseñó las distintas posiciones legislativas: a) La tesis abstencionista, que ignora el concubinato, omitiendo toda mención sobre esta figura. En ella los jueces deben resolver puntualmente los problemas que se presenten al respecto aplicando los principios generales del derecho o de otras instituciones jurídicas. Nuestro ordenamiento jurídico con Vélez por influencia del Código Napoleón se alineó a esta postura abstencionista, en el entendimiento que la mejor forma de combatir el concubinato es negarle toda trascendencia jurídica; b) Tesis Sancionadora: Consideran que la ley debe intervenir, sí, pero para perjudicar a los concubinos, creándoles cargas especiales, como un modo de combatir el concubinato. Así, por ejemplo, Borda sugirió un trato especialmente gravoso en las leyes impositivas, entre otras cuestiones. Sostienen que la ley intervendrá sólo para dar eficacia jurídica a los actos que perjudiquen a los convivientes; y c) Tesis reguladora: el desentendimiento legislativo del

¹ Se llega a la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación mediante ley 26.994, luego de la presentación de siete proyectos de reformas al Código Civil (ley 340), a saber, el de 1926, preparado por Juan Antonio Bibilioni; el Proyecto de 1936; el Anteproyecto de 1954, redactado bajo la dirección de Jorge Joaquín Llambías; el de Unificación de la Legislación Civil y Comercial, proveniente de la Cámara de Diputados de la Nación (año 1987); el de la Comisión Federal de la Cámara de Diputados de la Nación de 1993 que comentáramos; el también referido que preparara la Comisión designada por Decreto del Poder Ejecutivo Nacional 468/92; y el Proyecto de 1998 citado, preparado por la Comisión creada por el mencionado Decreto n° 685/95.

concubinato produce efectos desfavorables en el plano jurídico, resultando en consecuencia la conveniencia de la regulación legal de los efectos que puede producir.

Dentro de la posición reguladora a su vez destacó dos corrientes: 1) El matrimonio por equiparación, es decir la regulación es para darle casi efectos jurídicos similares al matrimonio (Bolivia, Cuba, Guatemala, Panamá, Honduras, algunos estados mejicanos, El Salvador, Yugoslavia); y 2) Intervención de la norma legal para resolver los problemas que el concubinato plantea, pero sin llegar a proyectar su regulación integral. A este criterio respondía el art. 3573 del derogado Código Civil.¹

Belluscio por entonces consideraba que, *“no existen motivos suficientes para persistir en la omisión de regular legalmente los efectos jurídicos de las uniones de hecho. Debe estudiarse la regulación de la distribución del patrimonio de los convivientes y de los acuerdos patrimoniales entre ellos”*.²

Lo expuesto evoca lo controvertido que resulta la regulación de las uniones convivenciales, pero su preceptiva en el CCC constituye una novedad legislativa que pretende dar respuesta a mandatos constitucionales, de amparo a las diversas modalidades de vivir en familia.

Bidart Campos señalaba respecto a la protección constitucional de la Familia y la legislación infraconstitucional, que *“el derecho civil no puede decir la última palabra porque ésta le queda reservada al derecho constitucional”*.³

La Constitución Nacional (art. 14 bis), y diversos tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional (art. 75 inc. 22), cuando garantizan el amparo de la familia aluden a la familia real, es decir, a la que funciona como tal en la sociedad, que puede tener su origen tanto en el matrimonio como en una convivencia no formalizada. Los principios de libertad e igualdad contenidos en la Constitución autorizan a los ciudadanos a conformar una unión de pareja y a partir de la misma constituir un núcleo familiar que merece, igualmente, el amparo de la ley.⁴

Nuestro tribunal cimero ha interpretado congruentemente con dichos principios que *“la protección constitucional de la familia no se limita a la surgida del matrimonio legítimo, porque a la altura contemporánea del constitucionalismo social sería inicuo desamparar a los núcleos familiares no surgidos del matrimonio”*.⁵

¹ Grisetti, R., *“La familia extramatrimonial necesidad o no de su regulación legal”*, en DJ, Doctrina, pág. 309.

² Belluscio, A. C., *“La distribución patrimonial en las uniones de hecho”*, en La Ley, 1991.

³ Bidart Campos, G., *“Comentario al fallo C.Nac.Civ. Sala F, 3/12/91”*, en E.D., 147-258.

⁴ Grosman, C., *“¿Debe regularse a las convivencias de pareja?”*, en JA (1918-1998), pág. 245.

⁵ CSJN, J.A. 1990 – II – 379.

Tras estas consideraciones, adelantamos que el régimen patrimonial matrimonial sancionado el 1° de octubre de 2014 no presenta grandes modificaciones respecto al texto original, preservando un régimen imperativo de “comunidad de ganancias” para quienes no hayan optado previamente a casarse por el régimen elegible de “separación de bienes”.

El codificador siguió los lineamientos legislativos de los países integrantes del Mercosur, tratando de plasmar una “identidad cultural-jurídica latinoamericana”.¹

2. Caracterización del régimen:

2.1. Sistema convencional no pleno:

Recordemos que los sistemas convencionales no plenos, se caracterizan por brindarle a los futuros contrayentes la posibilidad de optar entre los regímenes previstos², y en el caso que no hubieren ejercitado la autonomía de la voluntad eligiendo un régimen, la legislación prevé uno supletorio que regulará las relaciones económicas.³

Lorenzetti afirma que en materia de familia se dio un marco regulatorio que no desatendió una serie de conductas familiares propias de una sociedad multicultural, ofreciendo una serie de opciones de vida inherentes a una sociedad pluralista, entre las que encontramos la posibilidad de optar por un régimen patrimonial matrimonial - art. 446 y sig. CCC -.⁴

Desde la sanción del Código de Vélez, los cambios sociales implicaron distintos modelos familiares que tornaron injustificable el régimen único e inmodificable garante del modelo de familia matrimonial contemporáneo a aquella época, donde la mujer era considerada incapaz de hecho relativa, no existía el divorcio vincular, tampoco la unión matrimonial entre

¹ *Fundamentos del Anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación. Aspectos valorativos, según la publicación del Código Civil y Comercial de la Nación, Proyecto del P.E. 191/2011, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2012, pág. 507, citado por Basset, U., “Modificaciones al régimen económico del matrimonio en el proyecto”, en Revista de Derecho Privado y Comunitario, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2012-2, pág. 513.*

² *“Casi la totalidad de los países permiten la opción. Pocos son los países en el mundo que mantienen en la actualidad el principio de la inmutabilidad, entre ellos Bolivia, Cuba y algún Estado de México”, según Medina, G., “Claves del Derecho de Familia en el Código Civil y Comercial”, en Revista de Derecho Privado y Comunitario, Ed. Rubinzal- Culzoni, Año 2015, pág. 355.*

³ *La mayoría de los países que dan la opción, legislan supletoriamente el régimen de comunidad “por ser el que mejor protege a los dos cónyuges con independencia de los aportes que cada uno hubiera realizado”, según Krasnow, A., “Las relaciones patrimoniales entre cónyuges en el proyecto”, L.L, DF y P, 2012 (julio), pág. 104 y sigs.*

⁴ *Lorenzetti, R., Introducción al “Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, pág. 10, Ed. Rubinzal-Culzoni, 2/12/2014.*

personas del mismo sexo, la unión concubinaria representaba un disvalor, y el rol de la mujer se reducía a labores hogareñas. Hoy día sí se justifica regular la opción para dar respuesta a las diferentes formas en que se organizan económicamente las familias, en consonancia con la ampliación de la autonomía de la voluntad de los contrayentes.¹

Se utiliza en el acápite la terminología empleada por la doctrina y seguida ut-supra en relación a la autonomía de la voluntad de los cónyuges en sus relaciones patrimoniales, que distingue sistemas legales y convencionales, y dentro de los últimos, convencional pleno y no pleno; mientras el art. 449 del CCC literalmente diferencia en convencional – el elegible de separación de bienes - y legal – el supletorio de comunidad-.

Para matrimonios, se prevé un “sistema convencional no pleno”, facultando a los cónyuges a optar por un régimen elegible, el de “separación de bienes”, pudiendo ejercer la opción antes de la celebración del matrimonio mediante una convención matrimonial, circunstancia que deberán declarar al momento mismo de la celebración ante el funcionario del Registro del Estado Civil y capacidad de las personas; caso contrario, regirá el supletorio de comunidad, art. 463 CCC.

El sistema está regulado en el *“Título I, Matrimonio, Cap. 4, Celebración del matrimonio, Secc. 1º, Modalidades ordinarias de celebración”*, al disponer el inc. i. del artículo 420 que el acta de matrimonio debe contener entre otros requisitos, la *“declaración de los contrayentes de si se ha celebrado o no convención matrimonial y, en caso afirmativo, su fecha y el registro notarial en que se otorgó”*, y el inc. j. mismo artículo la declaración *“si se ha optado por el régimen de separación de bienes”*; y en el *“Título II, Régimen patrimonial del matrimonio, Cap. 1, Disposiciones Generales, en la Secc. 1ª”* que regula las *“Convenciones matrimoniales”*, al establecer el artículo 446 que *“Antes de la celebración del matrimonio los futuros cónyuges pueden hacer convenciones que tengan únicamente los objetos siguientes: ... inc. d) la opción que hagan por alguno de los regímenes patrimoniales previstos en este Código”*. El régimen elegible de separación de bienes encuentra recepción normativa en el artículo 505 del CCC.

Por su parte el artículo 448 deja establecida la forma de esas convenciones matrimoniales, *“deben ser hechas por escritura pública antes de la celebración del matrimonio, y sólo producen efectos a partir de esa celebración y en tanto el matrimonio no sea anulado.”*

¹ Ver Medina, G., *Op. cit.*, pág. 323 y sigs.

Pueden ser modificadas antes del matrimonio, mediante un acto otorgado también por escritura pública. Para que la opción del artículo 446 inciso d), produzca efectos respecto de terceros, debe anotarse marginalmente en el acta de matrimonio”.

Mientras que para uniones convivenciales, se prevé un sistema donde pueden pautar a voluntad los efectos económicos de la convivencia, cobrando mayor plenitud la autonomía de la voluntad, salvo las restricciones en materia de bienes respecto de la protección de la vivienda familiar y de los muebles indispensables que se encuentren en ella, y las derivadas de los deberes de asistencia, contribución a los gastos del hogar y responsabilidad por las deudas frente a terceros – artículos 519 a 522 del CCC -.

El sistema en relación a los bienes se encuentra normado en el “*Título III, Uniones convivenciales, Capítulo 3, Efectos de las uniones convivenciales durante la convivencia*”, cuyo art. 518 establece: “*Relaciones patrimoniales. Las relaciones económicas entre los integrantes de la unión se rigen por lo estipulado en el pacto de convivencia. A falta de pacto, cada integrante de la unión ejerce libremente las facultades de administración y disposición de los bienes de su titularidad, con la restricción regulada en este Título para la protección de la vivienda familiar y de los muebles indispensables que se encuentren en ella*”.

2.2. Régimen mutable restringido para mayores de edad:

Se cambia la regla del régimen inmutable, inmodificable del Código Civil derogado, por un régimen mutable, ampliándose la autonomía de la voluntad, dado que pueden optar por modificar el régimen elegido de separación de bienes o el supletorio de comunidad¹, tal como lo propiciaba la mayoría de la doctrina.²

Si bien la inmutabilidad del régimen tiene ventajas en materia de protección de terceros y seguridad jurídica, la doctrina mayoritaria adhiere a la mutabilidad por la dinámica de la vida familiar, donde el régimen pactado por los cónyuges puede devenir injusto con el decurso del matrimonio, citándose el clásico ejemplo de jóvenes profesionales que contraen matrimonio

¹ *Los Códigos Propyectados del año 1992 y 1998 posibilitaban el cambio de régimen.*

² *La opinión mayoritaria de las XI Jornadas Nacionales de Derecho Civil, celebradas en Buenos Aires en el año 1989; Las Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial y Procesal de 1994; las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Civil celebradas en Bs. As., año 1997; y el X Congreso Internacional de Derecho de Familia, celebradas en Mendoza, año 1998, citadas por Medina, G., Op. cit. pág. 355.*

eligiendo un régimen de separación de bienes y con el tiempo tienen hijos y uno de los consortes deja su trabajo para dedicarse al cuidado de los niños, deberán necesariamente cambiar el régimen por uno de orden asociativo para adaptarlo a su nueva realidad.¹

Teniendo el inconveniente la mutabilidad irrestricta el poder afectar la seguridad jurídica o los intereses de los propios cónyuges o de terceros, se establece un régimen mutable restringido, disponiéndose para el cambio de sistema el límite temporal de un año.

En opinión de Basset, el plazo de un año es breve, y que el proyecto en su *“redacción original preveía dos, pero la flexibilización del divorcio torna absurdo incluso el plazo de un año, ya que los esposos podrían divorciarse por decisión unilateral el mismo día en que contraen nupcias, y volver a casarse eligiendo otro régimen, cumpliendo los trámites administrativos requeridos. La duración del régimen no es irrazonable, aunque deviene irrazonable por la regulación del matrimonio...”*.²

El cambio debe ser efectuado por escritura pública, dándosele publicidad a los efectos de su oponibilidad frente a terceros, mediante la inscripción registral marginal en el acta de matrimonio.

El régimen se encuentra establecido en el Título II, Régimen patrimonial del matrimonio, Capítulo 1, Disposiciones generales, Sección 1ª, Convenciones matrimoniales, en el artículo 449 que dice: *“Modificación de régimen. 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 produzca efectos respecto de terceros, debe anotarse marginalmente en el acta de matrimonio.*

Los acreedores anteriores al cambio de régimen que sufran perjuicios por tal motivo pueden hacerlo declarar inoponible a ellos en el término de un año a contar desde que lo conocieron”.

Respecto de uniones convivenciales, el sistema de pactos de convivencia previsto (artículo 513 y cc.), otorga mayor plenitud a la autonomía de la voluntad de los convivientes para reglar sus relaciones económicas, con las restricciones señaladas, y en caso de haberlos celebrado, se rigen por las estipulaciones formuladas en el mismo (artículo 518). Dichos pactos pueden ser modificados y rescindidos por acuerdo de ambos convivientes (artículo

¹ Basset, U., *Op. cit.*, pág. 507 y sigs.

² Basset, U., *Op. cit.*, pág. 514.

516), sin límite temporal alguno, ni otra limitación que el acuerdo de los integrantes de la unión.

Mientras que el artículo 517 establece los *“momentos a partir de los cuales se producen efectos respecto de los terceros. Los pactos, su modificación y rescisión son oponibles a los terceros desde su inscripción en el registro previsto en el artículo 511 y en los registros que correspondan a los bienes incluidos en estos pactos.*

Los efectos extintivos del cese de la convivencia son oponibles a terceros desde que se inscribió en esos registros cualquier instrumento que constate la ruptura”.

2.3. Régimen único e inmutable para menores de edad autorizados judicialmente a casarse:

Para los menores de edad que necesitaron autorización judicial para casarse, el régimen resulta único e inmutable a tenor de la literalidad del art. 450 del CCC: *“Personas menores de edad. Las personas menores de edad autorizadas judicialmente para casarse no pueden hacer donaciones en la convención matrimonial ni ejercer la opción prevista en el artículo 446 inciso d)”.*

De lo que debe seguirse que la excepción a la regla de mutabilidad restringida es para los menores de edad que no hayan cumplido la edad de 16 años, y para aquellos que habiendo cumplido esa edad, pero con menos de 18 años no hayan obtenido la autorización de sus representantes legales para casarse, según artículos 403 y 404 del CCC.

Mientras que los menores entre 16 y 18 años que obtuvieron la autorización de sus representantes legales para contraer matrimonio, gozarían de un régimen de mutabilidad restringida al igual que los mayores de edad, dado que no necesitaron de autorización judicial mencionada.

3. Núcleo de disposiciones comunes a todos los regímenes matrimoniales:

En el Título II, Cap. 1, Sección 3ª se establecen “*Disposiciones comunes a todos los regímenes*”, siguiendo la metodología del proyecto de reforma de 1993. En el derecho comparado países como Francia, Holanda, Finlandia, Grecia, España, Suiza, Portugal, Bélgica, Quebec, Costa Rica, Venezuela, Panamá, Brasil y Paraguay, entre otros, incluyen un núcleo básico de disposiciones comunes.¹

Se trata de un grupo de reglas generales, comunes a todos los regímenes, ineludibles, imperativas, que resultan inalterables por la autonomía de la voluntad, independientemente al sistema al que hayan adherido, denominado régimen primario.

El régimen patrimonial matrimonial del Título II está estructurado normativamente sobre la base de tres principios constitucionales: “*la autonomía de la voluntad (como expresión de la libertad), la igualdad (expresión del trato no discriminatorio, en el artículo 402 del CCC), y la responsabilidad (límite de la libertad, en función de la solidaridad familiar, plasmada en el denominado “régimen primario” aplicable cualesquiera fuere el régimen económico por el que los cónyuges optaren para regular sus relaciones económicas, previsto en los artículos 454 a 462 del CCC)*”.²

A la par de consagrarse la autonomía de la voluntad de los cónyuges en materia matrimonial patrimonial, establece límites a través del núcleo normativo común, protectorio de los derechos humanos de los integrantes del grupo familiar – principio de solidaridad y responsabilidad familiar - y de terceros, que no pueden quedar al arbitrio o libre disposición de los consortes.³

El régimen primario es en opinión de Graciela Medina, “*demostrativo de la solidaridad familiar con obligaciones comunes a todos los regímenes, de orden público, inderogable e inmodificable por voluntad de las partes*”.⁴

De ahí que la primera parte del artículo 454 del CCC subraya la aplicabilidad de las disposiciones comunes a cualquier régimen matrimonial, salvo que un régimen específico disponga otra cosa en sus normas; y el segundo párrafo dispone la inderogabilidad de las disposiciones comunes expresando “*Son inderogables por convención de los cónyuges, anterior o posterior al matrimonio, excepto disposición expresa en contrario*”.

¹ Krasnow, A., “*Las relaciones patrimoniales entre cónyuges en el Proyecto*”, en L.L., DF y P, julio de 2012, pág. 104 y sig.

² Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir.), *Op. cit.*, pág. 86 y sig.

³ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 104 y sig.

⁴ Medina, G., *Op. cit.*, pág. 356.

Algunas de las excepciones expresas a la imperatividad e inderogabilidad del régimen primario, la encontramos en el artículo 482 del CCC que admite la posibilidad de acordar la gestión de los bienes durante la indivisión postcomunitaria, en tanto se hubiere extinguido el vínculo matrimonial.

El régimen primario es aplicable a cualquier régimen matrimonial, y si bien las disposiciones de las uniones convivenciales no integran el núcleo de disposiciones comunes, traen soluciones que guardan correlato con ellas.

Ello es así porque el codificador al regular la protección familiar, tuvo en cuenta mandatos constitucionales de amparo a las distintas *“modalidades de vivir en familia y a la hermenéutica señalada reiterada veces por la Corte IDH: En la Convención Americana no se encuentra determinado un concepto cerrado de familia... el concepto de vida familiar no está reducido únicamente al matrimonio, y debe abarcar otros lazos familiares de hecho donde las partes tienen vida en común por fuera del matrimonio...”*¹

Seguidamente referimos al régimen primario que contiene los dispositivos básicos sobre contribución a los gastos domésticos, la protección de la vivienda familiar y de los muebles.

3.1. El deber de contribución de ambos cónyuges al sostenimiento del hogar y de los hijos:

El artículo 455 dispone: *“Deber de contribución. Los cónyuges deben contribuir a su propio sostenimiento, el del hogar y el de los hijos comunes, en proporción a sus recursos. Esta obligación se extiende a las necesidades de los hijos menores de edad, con capacidad restringida, o con discapacidad de uno de los cónyuges que conviven con ellos. El cónyuge que no da cumplimiento a esta obligación puede ser demandado judicialmente por el otro para que lo haga, debiéndose considerar que el trabajo en el hogar es computable como contribución a las cargas”*.

¹ Herrera, M., Caramelo, G., Picasso, S. (Dir.), *Op. cit.*, pág. 95 y sig.

El deber de contribución no tenía consagración expresa en el Código Civil derogado, aunque implícitamente estaba contenido en el artículo 6to. de la Ley 11.357, y por eso se constituye en una regla innovadora.¹

Del proyecto de vida en común surge como primer deber la contribución al propio sostenimiento, el del hogar y de los hijos comunes, en proporción a sus recursos.

Ese deber se extiende a los hijos menores de edad, con capacidad restringida o incapaces, que teniendo vínculo de parentesco por naturaleza, técnicas de reproducción humana asistida o por adopción con uno solo de los miembros de la pareja, convivan con el matrimonio, por tratarse de grupos vulnerables que formaron relaciones socio afectivas con el grupo familiar.²

Además, la norma incorpora una novedad, cual es la demandabilidad del cónyuge incumplidor por el otro en los supuestos previstos, sin plazo de espera hasta la instancia liquidatoria. Y prevé ahora en forma expresa que el trabajo en el hogar debe tenerse en cuenta al momento de establecerse el deber de contribución al sostenimiento del hogar y de los hijos.

Para uniones convivenciales el artículo 520 establece el deber de contribución a los gastos del hogar en igual sentido cuando remite al artículo 455, expresando “...*tienen obligación de contribuir a los gastos domésticos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 455*”.

3.2. La protección de la vivienda familiar, de los muebles indispensables y su transporte, mediante el requisito del asentimiento para actos de disposición:

Se encuentra regulado en el artículo 456 que establece: “*Actos que requieren asentimiento. Ninguno de los cónyuges puede, sin el asentimiento del otro, disponer de los derechos sobre la vivienda familiar, ni de los muebles indispensables de ésta, ni transportarlos fuera de ella.*”

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir.), *Op. cit.*, pág. 97.

² *Ibidem*, pág. 98.

El que no ha dado su asentimiento puede demandar la nulidad del acto o la restitución de los muebles dentro del plazo de caducidad de seis meses de haberlo conocido, pero no más allá de seis meses de la extinción del régimen matrimonial.

La vivienda familiar no puede ser ejecutada por deudas contraídas después de la celebración del matrimonio, excepto que lo hayan sido por ambos cónyuges conjuntamente o por uno de ellos con el asentimiento del otro”.

La norma transcripta prioriza el derecho a la vivienda del grupo familiar por sobre el derecho patrimonial del titular del bien a disponerlo a su arbitrio, justificado en el elemental principio de solidaridad familiar para que ninguno de sus miembros deje de tener techo.

El Código Civil derogado en el artículo 1277 también consagraba una norma protectoria del hogar familiar, tanto de la vivienda de carácter ganancial como propia, pero ahora se extiende la protección a la vivienda personal de cualquiera de los cónyuges bajo el régimen de separación de bienes, a la vivienda alquilada, e incluye dentro del marco protectorio a los muebles o enseres indispensables, y el traslado de los mismos de la morada familiar.¹

La regla del asentimiento del cónyuge no titular del bien a los efectos de la validez de los actos que pretenda celebrar el consorte titular que impliquen “disponer de los derechos sobre la vivienda familiar”, es comprensiva de “todos los derechos reales y personales, de modo que quedan comprendidas la venta, permuta, donación, constitución de derechos reales de garantía o que impliquen desmembramiento del dominio, como también la locación, y la disposición de la locación de la que el cónyuge es titular. En cuanto a la sanción, se deja en claro que se trata de un acto anulable, no nulo de pleno derecho, por lo que en la acción de anulación es facultad judicial la de apreciar si el acto afectaba o no el interés familiar. El plazo de caducidad de la acción se toma del modelo francés”.²

El segundo párrafo del art. 456 tiende a evitar la ejecutabilidad de la vivienda familiar por terceros, cuando uno solo de los cónyuges haya contratado deudas reales o simuladas luego de la celebración del matrimonio; por ello el requisito del asentimiento del otro consorte o de la contratación por ambos de dichas deudas.

A la arquitectura del asentimiento la completan los artículos 457 y 458 del CCC.

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir.), *Op. cit.*, págs. 98 a 101.

² Medina, G., *Op. cit.*, págs. 357 y 358.

Para el caso de uniones convivenciales inscriptas, el artículo 522 replica lo dispuesto para el régimen matrimonial.

3.3. El mandato entre cónyuges:

El artículo 459 del CCC dice expresamente: *“Mandato entre cónyuges. Uno de los cónyuges puede dar poder al otro para representarlo en el ejercicio de las facultades que el régimen matrimonial le atribuye, pero no para darse a sí mismo el asentimiento en los casos en que se aplica el artículo 456. La facultad de revocar el poder no puede ser objeto de limitaciones. Excepto convención en contrario, el apoderado no está obligado a rendir cuentas de los frutos y rentas percibidos”*.

De la norma transcripta surge que se admite el mandato entre cónyuges, sin distinción del régimen matrimonial que los rige, con la salvedad que no puede tener por objeto el asentimiento exigido para disponer de la vivienda familiar y los muebles que la componen; caso contrario devendría abstracta la protección que tiene en miras el artículo 456 del CCC.¹

Si bien los consortes bajo el régimen de separación de bienes gozan de libertad contractual que no la tienen los cónyuges bajo régimen de comunidad dada la inhabilidad especial para contratar entre sí del artículo 1002 del CCC, cuentan con la misma restricción en cuanto al objeto del mandato. En el mismo sentido, aunque no exista para uniones convivenciales inscriptas una norma expresa que replique la prohibición contenida en el artículo 459 del CCC, entendemos que le es aplicable para no frustrar el fin tuitivo del artículo 522 del CCC respecto a la vivienda familiar y los enseres que la componen y por guardar analogía con el régimen de separación de bienes.

3.4. Responsabilidad solidaria de los cónyuges para solventar necesidades del hogar y de los hijos:

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S. (Dir.), *Op. cit.*, pág. 101.

El texto nuevo la deja establecida en el artículo 461 que dice *“Responsabilidad solidaria. Los cónyuges responden solidariamente por las obligaciones contraídas por uno de ellos para solventar las necesidades ordinarias del hogar o el sostenimiento y la educación de los hijos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 455.*

Fuera de esos casos, y excepto disposición en contrario del régimen matrimonial, ninguno de los cónyuges responde por las obligaciones del otro”.

El nuevo dispositivo significa una ampliación de la masa de bienes perseguibles – solidariamente con todos los bienes - por los acreedores respecto a la derogada regla del artículo 6° de la ley 11.357, que permitía para los casos de necesidades del hogar y educación de los hijos, agredir solamente los frutos de los bienes propios y gananciales.¹

Del texto original del Proyecto se suprimió el vocablo “comunes”, con lo cual la norma amplía la responsabilidad solidaria por las obligaciones contraídas respecto a todos los hijos que convivan con el matrimonio, sean comunes o de uno solo de ellos. Ello guarda armonía con el remate final del artículo 455 *“Esta obligación se extiende a las necesidades de los hijos menores de edad, con capacidad restringida, o con discapacidad de uno de los cónyuges que conviven con ellos”.*

Para uniones convivenciales también queda acotada la responsabilidad solidaria a los mismos supuestos que para las uniones matrimoniales, de conformidad al artículo 521 del CCC: *“Responsabilidad por las deudas frente a terceros. Los convivientes son solidariamente responsables por las deudas que uno de ellos hubiera contraído con terceros de conformidad con lo dispuesto en el artículo 461”.*

3.5. Protección sobre muebles no registrables indispensables para el hogar y ciertos objetos de uso del otro cónyuge, mediante demanda de nulidad de ciertos actos de administración o disposición:

El artículo 462 expresa: *“Cosas muebles no registrables. Los actos de administración y disposición a título oneroso de cosas muebles no registrables cuya tenencia ejerce*

¹ Basset, U., *Op. cit.*, pág. 529 y sig.

individualmente uno de los cónyuges, celebrados por éste con terceros de buena fe, son válidos, excepto que se trate de los muebles indispensables del hogar o de los objetos destinados al uso personal del otro cónyuge o al ejercicio de su trabajo o profesión.

En tales casos, el otro cónyuge puede demandar la nulidad dentro del plazo de caducidad de seis meses de haber conocido el acto y no más allá de seis meses de la extinción del régimen matrimonial”.

De allí que dichos actos celebrados en tales condiciones en principio son válidos, salvo que se trate de muebles no registrables indispensables para el hogar u objetos destinados al uso personal, laboral o profesional del otro cónyuge.

El dispositivo implica un acierto legislativo porque los bienes muebles no registrables en el sistema del derogado Código Civil podían ser libremente negociados por el cónyuge que ejercía la tenencia, mientras que ahora se da protección a dichos bienes, por tener la característica de ser fácilmente negociables.¹

Para uniones convivenciales el CCC no prevé expresamente una solución similar a la comentada, sin embargo, la fórmula utilizada “muebles indispensables del hogar” reproduce el fin protectorio de dichos bienes consagrada en el artículo 522 del CCC.

4. Régimen elegible de Separación de Bienes:

4.1. Caracterización:

En principio debemos recordar que los cónyuges que optan por el presente régimen nada habrán de compartir.

En el Mercosur varios países prevén el de separación, pero la legislación brasilera tiene la nota distintiva de obligar al presente régimen “*a las personas que contraríen las cláusulas suspensivas de la celebración del casamiento, a las personas mayores de 70 años y a cualquier persona que dependiera para casarse de autorización judicial*”.²

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S. (Dir), *Op. cit.*, pág. 104.

² Código Civil brasileño, artículo 1641, citado por Basset, U., *Op. cit.*, pág. 520.

Distinta es la solución argentina para los menores de edad autorizados judicialmente a casarse, que no pueden ejercer la opción prevista en el artículo 446 inciso d), es decir, el régimen de separación de bienes.¹

Cabe aclarar que al régimen de separación de bienes se puede adscribir en forma convencional, antes de la celebración del matrimonio o por modificación posterior del sistema supletorio, o en forma judicial en el régimen de comunidad y para los supuestos expresamente autorizados según artículo 477 del CCC.²

En el Título II, Capítulo 3, se da tratamiento específico al régimen de separación convencional de bienes en los artículos 505 al 508, a los que se debe complementar con las disposiciones contenidas en el núcleo de disposiciones comunes a ambos regímenes vistas precedentemente, y de las que surgen las siguientes características:

4.1.2. Régimen de Gestión de bienes separada:

El régimen está instituido en la primera parte del artículo 505, que expresamente dice: *“En el régimen de separación de bienes, cada uno de los cónyuges conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales, excepto lo dispuesto en el artículo 456”* relativo al asentimiento requerido al otro consorte para ciertos actos de disposición, regulado en el régimen primario, sobre la vivienda familiar y de los muebles indispensables de esta, así como transportarlos fuera de ella.

4.1.3. Régimen de separación de deudas:

La segunda parte del artículo 505 dispone *“Cada uno de ellos responde por las deudas por él contraídas, excepto lo dispuesto en el artículo 461”* relativas a las necesidades del hogar y educación de los hijos dispuestas para el régimen primario – artículo 455 – que instituye la responsabilidad solidaria.

¹ Artículo 450 del CCC.

² Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir), Op. cit., págs. 183 y 184.

En el régimen de separación de bienes al igual que en el sistema de comunidad, el cónyuge que no da cumplimiento al deber de contribución puede ser demandado judicialmente por el otro para que lo haga durante la vigencia del régimen, a tenor del artículo 455 *in fine* CCC – núcleo de disposiciones comunes -.

Pero además consideramos que al cónyuge cumplidor también se lo debe habilitar a repetir del otro consorte el 50% de lo abonado – acción de regreso del artículo 840 CCC –, máxime que en el régimen de separación de bienes no existe derecho de recompensa alguno, pero el deber de contribución – lógicamente tampoco es una carga común - está establecido como un supuesto de solidaridad pasiva, donde ambos cónyuges están obligados a responder; de lo contrario, se daría un supuesto de enriquecimiento sin causa – artículo 1794 del CCC – .

De ahí que también entendemos, que de no haber ejercitado el cónyuge la acción de regreso vigente el régimen de separación de bienes, donde la prescripción se encuentra suspendida según inc. a artículo 2543 CCC-, podría ejercitarla él o sus herederos dentro de los cinco años – plazo genérico de prescripción del artículo 256 del CCC - del cese del régimen.

Debe repararse que con coherencia no se instituye régimen de responsabilidad concurrente alguna por los gastos de conservación y reparo de bienes por la inexistencia de bienes gananciales.

4.1.4. Libertad contractual, salvo la restricción en el objeto del mandato:

En el régimen de separación de bienes los cónyuges gozan de libertad contractual, por no estar alcanzados por la inhabilidad especial para contratar entre sí del artículo 1002 del CCC, que es propia del régimen de comunidad.

Sin embargo, respecto al mandato entre cónyuges que es admitido tanto en el régimen de separación de bienes como de comunidad, cuentan con igual restricción en cuanto no puede tener por objeto el asentimiento exigido para disponer de la vivienda familiar y los muebles que la componen; caso contrario devendría abstracta la protección que tiene en miras el artículo 456 del CCC.¹

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir), *Op. cit.*, págs. 100 y sig.

4.1.5. Prueba de la propiedad de los bienes:

Amplitud probatoria en cuanto a la propiedad de los bienes, y en caso de no poderse acreditar la propiedad exclusiva, juega la presunción que corresponde a ambos cónyuges por mitades - condominio -, según lo establecido en la primera parte del artículo 506.

En la segunda parte del artículo citado, se dispone la facultad del Juez a no hacer lugar al pedido de uno de los cónyuges a dividir un condominio entre ellos, fundándose en la afectación del interés familiar.

4.1.6. Causas de cese del régimen y partición de los bienes indivisos:

El régimen cesa – emplea el término extingue para el régimen de comunidad - según artículo 507 por disolución del matrimonio y por la modificación del régimen convenido por los cónyuges. El artículo siguiente deja establecido que ante el supuesto de disolución del matrimonio, y a falta de acuerdo entre los cónyuges separados de bienes o sus herederos, la partición de los bienes indivisos se hace en la forma prescripta para la partición de las herencias – artículo 2323 y conc. del CCC.

5. Régimen supletorio de comunidad diferida restringida a gananciales:

5.1. El régimen de comunidad:

La comunidad de ganancias rige como régimen supletorio cuando la pareja no seleccione antes del matrimonio, y aún después – cumpliendo ciertos recaudos – el régimen de bienes al que sujetará sus relaciones patrimoniales.¹

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir), *Op. cit.*, pág. 108.

En el Libro Segundo, Título II, Capítulo 2, Régimen de Comunidad, Sección 1ª, Disposiciones Generales, se regula el régimen supletorio de comunidad que operará a falta de opción del régimen elegible de separación de bienes, desde la celebración del matrimonio. El artículo 463 preceptúa: *“Carácter supletorio. A falta de opción hecha en la convención matrimonial, los cónyuges quedan sometidos desde la celebración del matrimonio al régimen de comunidad de ganancias reglamentado en este Capítulo. No puede estipularse que la comunidad comience antes o después, excepto el caso de cambio de régimen matrimonial previsto en el artículo 449”*.

El régimen de comunidad regulado en el CCC en las ocho Secciones del Capítulo 2º sigue los lineamientos de la Sociedad Conyugal legislada por Vélez, en el sentido que se trata de una comunidad diferida restringida a los bienes gananciales, donde se distinguen bienes propios - artículo 464 - y gananciales - artículo 465 -, y se establece la presunción de ganancialidad o presunción legal a favor de la comunidad - 1er. párrafo del artículo 466 -, y trae como novedad legitimar al adquirente de un bien registrable a solicitar la declaración judicial del carácter propio del bien - 2do. párrafo del mismo artículo-.

Se mantiene el principio de libertad de administración y disposición sobre los bienes que cada uno tiene en su patrimonio - artículos 469, primer párrafo 470 -, con limitaciones para ciertos actos de disposición que requieran de asentimiento – segundo y tercer párrafo artículo 470 y 456; instituye el principio de responsabilidad separada de los cónyuges por las deudas que cada uno contrae – artículo 467 –; con técnica legislativa más depurada establece un régimen de cargas - artículo 489 -; y un sistema de recompensas – artículo 468 -; enumera las causas de extinción de la comunidad – artículo 475 -; establece reglas aplicables a la indivisión postcomunitaria – artículo 481 a 487 – y a la liquidación de la comunidad – artículos 488 a 495 -; y finalmente consagra la regla de la partición por mitades - artículo 498.

Como se recordará a la regulación específica del régimen de comunidad contenida en el Capítulo 2 recién citado, se la debe complementar con las disposiciones del “régimen primario”, relativas al deber de contribución al sostenimiento del hogar y de los hijos, la consecuente responsabilidad solidaria en la cobertura de dichos gastos, el asentimiento necesario del no titular para disponer de la vivienda familiar, entre otras, establecidas en los artículos 454 a 462 ya comentados.

5.2. La prohibición de contratar entre cónyuges bajo régimen de comunidad:

La prohibición de contratación entre cónyuges, con el fin de evitar la transferencia fraudulenta de bienes del patrimonio de uno al otro de los cónyuges en perjuicio de terceros, se encuentra expresamente prevista bajo el régimen de comunidad en el inciso d) del artículo 1002, que establece: *“Inhabilidades especiales. No pueden contratar en interés propio: ...los cónyuges, bajo el régimen de comunidad, entre sí”*.

En el texto original del Proyecto de CCC no se había tomado esta previsión y surgía la amplitud de contratación entre cónyuges, pero el Senado introdujo la prohibición sin la cual se presupone la desnaturalización del régimen de comunidad dado que los consortes podrían alterar a su capricho la masa común, con la consecuente inseguridad jurídica y eventual afectación de los derechos de terceros. En definitiva, existe un *“viejo prejuicio de presumir la mala fe de los cónyuges y sus intenciones de defraudar a los terceros”*.¹

El artículo 1002 del Código Civil y Comercial generaliza una regla que se encontraba dispersa en el Código de Vélez, prevista entre otras, para la donación, la compraventa, cesión de crédito y permuta.² Ahora los cónyuges sólo pueden celebrar como vimos mandato – con restricción para otorgarlo para el consentimiento requerido para el artículo 456 – y contrato de sociedades.

La prohibición comentada mereció la crítica de parte de la doctrina que sostiene entre otros fundamentos que *“la visión constitucional del derecho familiar y el reconocimiento de la autonomía personal de los cónyuges coadyuvaron a que ninguno de los argumentos esgrimidos en favor de las viejas restricciones (la incapacidad civil de la mujer casada, la necesidad de evitar vicios de la voluntad y la protección de terceros) pueda ser sostenido”*.³

5.3. Activo, Pasivo, Gestión de Bienes y Extinción de la Comunidad:

¹ Molina de Juan, M. F., *“Los límites a la libertad en el régimen de bienes”*, en Infojus, DACF 140865, 3/12/2014.

² Artículos 1807 inc. 1; 1820; 1358; 1435 a 1437; 1942 del Código Civil.

³ Molina de Juan, M. F., *Op. cit.*, 3/12/2014; Medina, G. y Berousse, M. P., *“Compraventa entre cónyuges. Régimen actual, proyectos de reforma y derecho comparado”*, en Revista Jurídica UCES, Año 2006, págs. 39 a 56; Silva, C., *“Contratos entre cónyuges. El artículo 1002, inciso d), del Código Civil y Comercial y su incidencia en el régimen patrimonial matrimonial”*, en La Ley, Thomson Reuters, 20/10/2015.

5.3.1. El Activo de la Comunidad: Bienes Propios y Gananciales:

Lo central del régimen de comunidad es la existencia de determinados bienes – denominados gananciales – que conforman una masa común destinada a ser dividida entre los cónyuges o entre uno de ellos y sus herederos, al momento de la disolución de la comunidad.

Dicha masa común se integra básicamente con todos los bienes que adquieran los cónyuges a título oneroso desde el comienzo del régimen de comunidad hasta su extinción – artículo 463.

En ese interregno se mantiene la autonomía patrimonial de los cónyuges sobre los bienes propios y gananciales de cada uno, con elementos de gestión conjunta para determinados actos y sobre determinados bienes, y al disolverse la comunidad nace para cada consorte el derecho, recién ahí actual, al cincuenta por ciento sobre esa masa común de gananciales.

De ahí la importancia de la calificación de los bienes de los cónyuges porque impacta la forma de gestión de los bienes y en su ejecutabilidad por las deudas contraídas por los cónyuges vigente la comunidad, e incide en la inclusión o exclusión de los bienes durante la indivisión postcomunitaria, y finalmente, en su destino sucesorio.

Por ello el CCC ahora regula detalladamente los bienes propios y gananciales en los artículos 464 y 465, superando de esta forma con redacción clara y precisa, los inconvenientes interpretativos que traía el Código Civil.¹

El artículo 464 hace una prolija enumeración de los bienes propios, agrupando los supuestos en diferentes incisos de la siguiente manera: bienes aportados al matrimonio; los adquiridos a título gratuito; los adquiridos por subrogación real con otros bienes propios; los adquiridos por título o causa anterior al matrimonio; los adquiridos por accesión, y por un supuesto especial de accesión que mejor podría calificarse de anexión a otros bienes propios; los bienes propios por su naturaleza; y la situación especial de la propiedad intelectual e industrial.²

Respecto a la propiedad industrial se deja en claro en qué casos tendrán el carácter de propio: *“si la obra intelectual ha sido publicada o interpretada por primera vez, la obra artística ha*

¹ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 104 y sig.

² Las fuentes son los artículos del Código Civil 1243 y 1263; Código francés artículos 1405, párrafo 1º; Código belga, artículo 1399; Código de Quebec, artículo 482, inc. 1º; Código italiano, artículo 179, a; artículo 457 del Código Civil y Comercial de 1998; y artículo 515 del Código Civil y Comercial de 1993, según Medina, G., “Claves del derecho de familia en el Código Civil y Comercial”, *Op. cit.*, pág. 359.

*sido concluida, o el invento, la marca o el diseño industrial han sido patentados o registrados antes del comienzo de la comunidad”.*¹

El artículo 465 da una detallada enumeración de los bienes gananciales, siguiendo en líneas generales los criterios interpretativos de doctrina y jurisprudencia: los adquiridos a título oneroso durante la comunidad, por hechos de azar como loterías, juegos, apuestas o hallazgos de tesoros; los frutos devengados durante la comunidad, lo devengado durante la comunidad como consecuencia del derecho de usufructo de carácter propio; las indemnizaciones que subrogan bienes gananciales, los productos de bienes gananciales, crías del ganado propio que excedan al plantel original; entre otros supuestos.

En el inc. f *in fine*, altera la regla de subrogación real en el sentido que no conserva la calificación ganancial del bien, al disponer que “*si el saldo es superior al valor del aporte ganancial, el nuevo bien es propio, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad*”, con igual criterio que en el inc. c. *in fine* del artículo 464.

Finalmente, se deja establecido que no son gananciales las indemnizaciones percibidas por la muerte del otro cónyuge, incluso las provenientes de un contrato de seguro, sin perjuicio, en este caso, de la recompensa debida a la comunidad por las primas pagadas con dinero de ésta.²

En el 1er. párrafo del artículo 466 del CCC se establece la presunción de ganancialidad o presunción legal a favor de la comunidad, que pasa a ser según Basset, predominantemente una regla probatoria y no ya de calificación como en el Código Civil.³

Y, por último, la regla innovadora del 2do párrafo del artículo 466 del CCC que legitima al adquirente de un bien registrable a solicitar la declaración judicial del carácter propio del bien.⁴

5.3.2. El Pasivo de la Comunidad:

En el régimen legal de las deudas de los cónyuges se debe seguir distinguiendo el aspecto externo del interno ya previsto en el Código Civil derogado – ley 11357 y artículo 1275 -.

¹ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 104 y sig.

² Artículo 465 *in fine* CCC.

³ Basset, U., *Op. cit.*, pág. 529.

⁴ Las reglas de calificación en el Código Civil eran indisponibles para los cónyuges.

a) El aspecto externo de la deuda o cuestión de la obligación, hace referencia a la responsabilidad de los cónyuges frente a terceros. En este aspecto las deudas se dividen en “personales o comunes”, según deba responder sólo el cónyuge que contrajo la deuda o ambos.¹

El CCC mantiene el principio de responsabilidad separada de las deudas que cada uno contrae – que consagrara el artículo 5 de la ley 11.357 - en el régimen primario - segundo párrafo del artículo 461-, en el régimen de comunidad - primer párrafo del artículo 467 -, y en el régimen de separación de bienes – artículo 505 -. De esta regla surge que en principio las “deudas son personales”, tanto en el régimen de comunidad donde cada cónyuge responde por la deuda que contrae con sus bienes propios o gananciales, y en el de separación de bienes con su patrimonio propio por la inexistencia de bienes gananciales.

Se establecen las excepciones a dicho principio consagrándose supuestos de responsabilidad solidaria – primer párrafo artículo 461 -, y de responsabilidad concurrente – segundo párrafo del artículo 467 – de las que surgen los tres supuestos previstos de “deudas comunes”: a) atención de las necesidades ordinarias del hogar y b) educación de los hijos, comprensivas ambas del deber de contribución del artículo 455 donde la responsabilidad es idéntica en el régimen de comunidad y de separación de bienes, y c) conservación y reparación de bienes gananciales – responsabilidad instituida sólo para el régimen de comunidad -. Esto es así, porque la regla del segundo párrafo del artículo 467 menciona gastos sobre bienes gananciales que son la contracara del inc. c. del artículo 465 que establece que los frutos son gananciales, y por ello no impera en el régimen de separación de bienes.²

La responsabilidad solidaria instituida para los supuestos de atención de las necesidades del hogar y educación de los hijos – primer párrafo artículo 461 – incrementa la responsabilidad del no contratante que ahora responde con todo su patrimonio, mientras que en el régimen del artículo 6 de la ley 11.357 sólo lo hacía con los frutos de sus bienes propios y gananciales.

Asimismo, en la responsabilidad concurrente establecida para los gastos de conservación y reparación de los bienes gananciales – segundo párrafo artículo 467 -, varía la responsabilidad del no contratante que ahora responde con sus bienes gananciales, mientras que en el régimen derogado – 11.357 – lo hacía con los frutos de los bienes propios y gananciales. Al reconocérsele naturaleza concurrente se cierra el debate doctrinario de si se trataba de una

¹ Méndez Costa, M. J., *Deudas de los cónyuges*, pág. 77 y sig., Bs. As, Astrea, 1979.

² Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir.), *Op. cit.*, págs. 102 y sig., 125 y sig.

deuda concurrente o subsidiaria, por lo cual el acreedor podrá demandar al cónyuge deudor o a ambos en forma simultánea o sucesivamente - inc. a) del artículo 851 del CCC -.¹

b) El aspecto interno de la responsabilidad, cargas o cuestión de la contribución rige sólo para el régimen de comunidad, en tanto establece los fondos con que se paga la deuda, propios o gananciales, según la deuda sea personal o de la comunidad – cargas -.

Para ello se prevé las recompensas como mecanismo que permite en la etapa liquidatoria restablecer la integralidad de las masas, propias o de la comunidad, cuando cualquiera de ellas se ha beneficiado a costa de la otra – v.g.: con fondos gananciales se afrontaron deudas personales, o con fondos propios se asumieron deudas de la comunidad.²

La regla viene dada por el artículo 468 del CCC que dispone las recompensas, que hay que complementarla con la Sección Séptima “Liquidación de la Comunidad”, donde se distingue las cargas de la comunidad - artículo 489, pasivo definitivamente común - y obligaciones personales - artículo 490, pasivo definitivamente personal -.³

La ubicación del régimen de cargas dentro de la regulación de la liquidación de la comunidad, es merecedora de reproche para quienes entienden mejor incluirlas en el régimen de deudas, dado que, si bien el aspecto interno de la deuda relativo a las relaciones entre los esposos se hace ostensible en el proceso de liquidación, no significa que sea un asunto relativo a la liquidación.⁴

Las recompensas del artículo 468 del CCC, hay que integrarlas con las mencionadas en el artículo 491, porque es justamente en la etapa de la liquidación donde se materializan.

No tenían previsión expresa en el Código Civil, ocupándose ahora el CCC de preverlas en distintos dispositivos amén del citado 468 – así, artículos 464, inc. b, c, f, j, k, l, y m, 465, inc. f, m, n y ñ, 488, y 491 a 495 del CCC -.

El artículo 489 del CCC cuando enumera las cargas de la comunidad – pasivo definitivamente común -, adopta el criterio pero mejora los términos y cambia la extensión de los supuestos del artículo 1275 del Código Civil, señalando ahora que *“Son a cargo de la comunidad: a. las obligaciones contraídas durante la comunidad, no previstas en el artículo siguiente; b. el sostenimiento del hogar, de los hijos comunes y de los que cada uno tenga, y los alimentos*

¹ *Ibidem*, pág. 127.

² *Ibidem*, pág. 130 y sig.

³ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 104 y sig.

⁴ Méndez Costa, M. J., *Op. cit.*, pág. 69 y sig.

que cada uno está obligado a dar; c. las donaciones de bienes gananciales hechas a los hijos comunes, y aun la de bienes propios si están destinados a su establecimiento o colocación; d. los gastos de conservación y reparación de los bienes propios y gananciales”.

Así como se señala el acierto de enumerar expresamente en el artículo 490 del CCC las obligaciones personales de los cónyuges - pasivo definitivamente personal -, también se destaca el enunciado que hace el artículo 491 de casos de recompensas, como la solución del último párrafo del citado artículo respecto al régimen societario y fondo de comercio.¹

5.3.3. Gestión de los Bienes de la Comunidad:

5.3.3.1. Gestión separada para bienes propios y gananciales de cada uno de los cónyuges:

Se mantiene el régimen de gestión separada del derogado CCiv., donde cada cónyuge administra y dispone de sus bienes propios - artículo 469 -, salvo los actos que requieran asentimiento del otro cónyuge, que se exige para disponer de los derechos sobre la vivienda familiar, los muebles indispensables de ésta y para transportarlos fuera de ella - artículo 456 -.

Y cada cónyuge administra y dispone de los bienes gananciales por él adquiridos - artículo 470 -, con las limitaciones dispuestas en - segunda parte del artículo 470 - materia de asentimiento para enajenar y gravar determinados bienes gananciales – enumerados en los cuatro incisos del segundo párrafo del artículo 470 -, a saber: *“a. bienes registrables, b. acciones nominativas no endosables y las no cartulares, con excepción de las autorizadas para la oferta pública, sin perjuicio de la aplicación del artículo 1824, c. las participaciones en sociedades no exceptuadas en el inciso anterior, d. los establecimientos comerciales, industriales o agropecuarios”.*

Por último, se destaca el requisito – tercer párrafo artículo comentado – del asentimiento para las promesas de los actos de disposición comprendidos en los incisos del segundo párrafo de la norma, por cuanto se amplía lo preceptuado por el derogado artículo 1277 CCiv.²

¹ Krasnow, A., *Op. cit.*, pág. 104 y sig.

² Krasnow, A., *Op. cit.*, pág.104 y sig.

5.3.3.2. La excepción de la gestión separada para los bienes adquiridos por ambos:

Así lo preceptúa el artículo 471 parte pertinente: *“Bienes adquiridos conjuntamente. La administración y disposición de los bienes adquiridos conjuntamente por los cónyuges corresponde en conjunto a ambos, cualquiera que sea la importancia de la parte correspondiente a cada uno...”*.

La norma da respuesta a las distintas interpretaciones que daba lugar el Código Civil que no reguló el supuesto de bienes adquiridos conjuntamente por los esposos, con lo cual se completa los tres supuestos de gestión de bienes de la comunidad: bienes propios, gananciales y adquiridos en condominio – para gestionarlos se requiere del asentimiento del otro cónyuge, aplicándose las disposiciones de los artículos 469, 470 y 471 del CCC.

El tercer párrafo del artículo 471 del CCC dispone que se aplica las normas del condominio, pero con limitaciones tales como la supresión de toma de decisiones por mayoría en la administración, autorización judicial en caso de disenso sobre la administración o disposición, y la facultad del juez de negar el pedido de división de condominio por un consorte, si afecta el interés familiar.¹

5.3.3.3. La excepción de gestión separada para bienes de origen dudoso:

El Código Civil disponía en el 1276 que si no se podía determinar el origen de los bienes o la prueba fuere dudosa, la administración y disposición era conjunta de los consortes.

El CCC trae la solución en el artículo 472 y refiere a bienes muebles no registrables, dado que aquellos cuyo registro impone la ley, la titularidad surge del título respectivo.

¹ Herrera, S. Caramelo, G. y Picasso, M., *Op. cit.*, pág. 134.

A diferencia de la regulación anterior, la nueva norma no hace foco en la gestión sino en la propiedad de los bienes de origen dudoso, y dispone la propiedad conjunta de esos bienes por mitades indivisas.¹

Por consagrar la propiedad conjunta es que a los fines de la administración y disposición se requiere el asentimiento del otro, porque la gestión de esas partes indivisas es conjunta, con lo cual le caben las mismas limitaciones que las dispuestas en el artículo 471 CCC – bienes adquiridos en condominio -; siendo ambas hipótesis normativas la excepción al principio de administración separada de los bienes de los cónyuges -.

Si se tratara de bienes muebles no registrables, pero de uso personal o exclusivo, “*cabrá considerar el artículo 464 inc. m. CCC, lo dispuesto sobre derechos reales – en particular, tenencia y posesión – art. 1908 CCC y ss.- y también las disposiciones del condominio – art. 1983 CCC y ss.*”²

5.3.3.4. Actos de administración y disposición en fraude del otro cónyuge:

El artículo 473 del CCC regula el fraude entre cónyuges, disponiendo en tal caso la sanción de inoponibilidad del acto al otro cónyuge. En derecho comparado, Código Civil uruguayo y en el de Quebec, se establece como sanción al fraude la pérdida del derecho a la ganancialidad.³

La norma tiene por fin la protección del patrimonio ganancial y de los derechos indisponibles del “régimen primario” – vivienda familiar y deber de contribución, artículos 455 y 456 – ante las maniobras fraudulentas por parte de uno de los cónyuges.

Se trata del fraude genérico a la ley del artículo 12 del CCC y no del fraude a los acreedores regulado en el artículo 338 que tiende a evitar la insolvencia del deudor y en la que habrá de acreditarse los requisitos del artículo 339 CCC para la procedencia de la acción. En cambio, el artículo 473 CCC protege el derecho de participación en los gananciales, con independencia de la insolvencia o no del otro consorte.

¹ Herrera, S. Caramelo, G. y Picasso, M., *Op. cit.*, págs. 134 y 135.

² *Ibidem*, pág. 135.

³ Medina, G., *Op. cit.*, pág. 358 y sig.

En consecuencia, la acción de fraude alcanza tanto los actos de administración como disposición respecto de bienes gananciales. Quedan excluidos los actos sobre bienes propios, excepto que se pretenda defraudar la vivienda familiar.¹

5.3.3.5. Administración sin mandato expreso:

Se encuentra regulado en el artículo 474 del CCC que replica la última parte del artículo 460, referido a los actos de administración del cónyuge no titular sobre bienes propios o gananciales del otro, sin mandato expreso, estableciéndose que resultarán de aplicación las normas del mandato - artículos 1319 a 1334 del CCC – o las de la gestión de negocios – artículos 1781 a 1790 del CCC -.

5.4. Extinción de la Comunidad: Indivisión Postcomunitaria. Liquidación y Partición:

5.4.1. Extinción de la Comunidad:

Del mismo modo que el Código Civil organizó el régimen patrimonial matrimonial principalmente sobre la base de normas imperativas que proyectaron ese carácter a su conclusión – artículo 1291, 1294, primer párrafo 1306 CCiv. y artículo 30 ley 14.394 -, ahora el CCC igualmente establece las causas de extinción de la comunidad, que sólo tiene lugar en los casos que la ley expresamente prevé.²

El artículo 475 del CCC, enumera taxativamente los casos por los que se extingue la comunidad: la muerte comprobada o presunta de uno de los cónyuges; la anulación del matrimonio putativo; el divorcio; la separación judicial de bienes; y la modificación del régimen matrimonial convenido.

El dispositivo supera al Código Civil en redacción y la organización de las causas de extinción en una sola norma. Y a los supuestos regulados en el régimen derogado —la muerte

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (Dir.), *Op. cit.*, pág. 136.

² Belluscio, A., *Op. cit.*, T.II, pág. 125.

comprobada o presunta de uno de los cónyuges, la anulación del matrimonio putativo, el divorcio o la separación judicial de bienes—, agrega la modificación del régimen matrimonial convenido, incorporando así la posibilidad de finalización del régimen de ganancialidad por la voluntad de los esposos y mutar por el de separación de bienes.¹

No se incluye la causa de separación personal – suprimida del digesto - en tanto ahora la comunidad de vida cesa únicamente por divorcio, y se precisa en cada causal el momento de extinción del régimen – artículos 476 y 480 -.²

También incorpora entre los supuestos de separación judicial de bienes, que habilitan su petición, la quiebra del otro cónyuge – inc. b. artículo 477 – y con motivo de la separación de hecho sin voluntad de unirse de los cónyuges – inc. c. artículo 477 -.³

5.4.2 Indivisión Postcomunitaria:

El CCC a partir del artículo 481 regla la indivisión postcomunitaria disponiendo que si esta se produce por muerte, se aplican las normas relativas a la indivisión hereditaria, y si se extingue la comunidad en vida de ambos cónyuges, se aplican las reglas que éstos acuerdan; caso contrario las normas contenidas en la Sección 6º, Título II del Libro Segundo.

La primera parte del artículo referido no ofrece dificultades interpretativas, remite a las reglas de indivisión hereditaria – artículo 2323 y ss. – si la extinción de la comunidad opera por muerte de los esposos.

La segunda parte del mismo artículo comienza: *“si se extingue la comunidad en vida de ambos cónyuges, se aplican las reglas que éstos acuerdan”*. Pero la facultad de acordar libremente está limitada sólo a algunos supuestos. Porque hay que armonizar la norma con el régimen primario que es de orden público, inderogable e inmodificable por voluntad de las partes *“demostrativo de la solidaridad familiar”*.⁴

¹ Chechile, A. M., “La extinción de la comunidad de ganancias”, en *Derecho de las Familias, Infancia y Adolescencia: una mirada crítica y contemporánea*, Ed. Infojus, CABA, Año 2014, pág. 269.

² Krasnow, A., “Las relaciones patrimoniales entre cónyuges en el Proyecto”, pág. 104 y sig.

³ Lloveras, N., “La extinción de la comunidad de ganancias y el cese de la separación de bienes”, en *Derecho de las Familias, Infancia y Adolescencia: una mirada crítica y contemporánea*, Ed. Infojus, CABA, Año 2014, pág. 225 y sig.

⁴ Medina, G., *Op. cit.*, pág. 356.

El segundo párrafo del artículo 454 del CCC dispone la inderogabilidad de las disposiciones comunes expresando “*Son inderogables por convención de los cónyuges, anterior o posterior al matrimonio, excepto disposición expresa en contrario*”.

Se deriva entonces, que en los supuestos de extinción de la comunidad por divorcio y anulación del matrimonio, los ex cónyuges cuentan con libertad para acordar las reglas que regirán sus relaciones económicas; en cambio, en los casos de extinción de la comunidad vigente el vínculo matrimonial – separación judicial de bienes o mutación del régimen convenida por los cónyuges -, siguen teniendo virtualidad las restricciones que derivan del régimen primario – asentimiento para disponer de la vivienda familiar y enseres del artículos 456/ 457, muebles indispensables y objetos de uso personal del artículo 462 del CCC.

Por ello, la excepción expresa a la imperatividad e inderogabilidad del régimen primario, está en el artículo 482 del CCC, que admite sólo a los ex cónyuges la posibilidad de acordar la gestión de los bienes gananciales durante la indivisión postcomunitaria.

Y en caso de no acordar reglas de gestión de bienes gananciales, rige el régimen supletorio al que le son aplicables las disposiciones del régimen primario.¹

Y a dichas disposiciones hay que agregar las previstas expresamente en la Sección, como la obligación de informar al otro copartícipe durante la indivisión, la intención de otorgar actos que excedan la administración ordinaria, para darle al otro cónyuge la oportunidad de oponerse cuando el acto vulnere sus derechos – segundo párrafo del artículo 482 –.²

Además, se dispone el deber de rendir cuentas por parte del titular del bien que produce frutos y rentas – acrecen la masa ganancial -, y el de pagar un canon a la masa por el uso y goce exclusivo de un bien común cuando el otro lo solicita – artículo 485 del CCC - y la posibilidad de los cónyuges de requerir medidas asegurativas de su derecho a la ganancialidad – artículo 483 CCC -. También el artículo 484 mismo digesto regula el uso de los bienes indivisos.

Con respecto al aspecto externo del pasivo, o cuestión de la obligación el artículo 486 dispone que durante el período de indivisión se aplican los artículos 461 y 462 del régimen primario y 467 del régimen supletorio, sin perjuicio del derecho de los acreedores de subrogarse en los derechos de su deudor para solicitar la partición de la masa común. Por ello, seguidamente el

¹ Basset, U., *Op. cit.*, pág. 534.

² Medina, G., *Op. cit.*, pág. 362.

artículo 487 dispone que *“la disolución del régimen no puede perjudicar los derechos de los acreedores anteriores sobre la integridad del patrimonio de su deudor”*.¹

5.4.3. Liquidación y Partición de la comunidad:

La determinación de la masa común partible, se hace sobre los activos gananciales líquidos de uno y otro cónyuge – artículo 497 CCC –. Se llega a la masa partible a través de un procedimiento de liquidación consistente en: calificar y valorar los bienes sujetos a partición, y establecer el pasivo que pesa sobre la masa ganancial. Luego se determinan los créditos por recompensas que tienen los cónyuges contra la comunidad y los de ésta sobre los consortes.

El remanente de dichas operaciones constituirá la masa común partible, excluidos los bienes propios.²

El CCC en los Capítulos 7° y 8° del Capítulo II del Libro Segundo define los casos, prueba, monto y valuación de las recompensas – artículos 488, 491 a 495 CCC - y también regula la partición de la comunidad, quién tiene derecho a pedirla, la integración de la masa partible, reglas relativas a la división y la forma de la partición – artículos 496 a 498 y 500 CCC –.³

Se consagra la facultad de los comuneros de acordar libremente el modo en que dividirán los bienes comunes, y en caso de desacuerdo, el artículo 498 mantiene la regla de la partición por mitades, y se resuelve en el artículo 502 la responsabilidad frente a terceros luego de la partición por deudas anteriores, en la que *“... cada uno de los cónyuges responde frente a sus acreedores por las deudas contraídas con anterioridad con sus bienes propios y la porción que se le adjudicó de los gananciales”*.⁴

El artículo 499 CCC innova con la regla de la atribución preferencial sobre ciertos bienes amparados por la propiedad intelectual o artística, de bienes que tiendan *“al mantenimiento de la unidad económica de uno de los esposos cuando esté relacionado con su actividad profesional, comercial o industrial, o constituya su vivienda, aunque exceda de su parte en la*

¹ Krasnow, A., *Op. cit.* pág. 104 y sig.

² Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., (*Dir.*), *Op. cit.*, pág. 134.

³ Basset, U., *Op. cit.*, pág. 535.

⁴ Krasnow, A., *Op. cit.* pág. 104 y sig.

comunidad con cargo de pagar la diferencia en dinero, pudiéndosele conceder plazo para el pago”¹.

¹ *Medina, G., Op. cit., págs. 362 y 363.*

Título III:

“Ganancias de los componentes de la sociedad conyugal”. Disposiciones civiles

Capítulo 1

Atribución de los réditos a los cónyuges en el marco del Código Civil (ley 11.357)

1. La norma en la ley de procedimientos n° 11.683/32:

Como adelantáramos la sujeción pasiva de los integrantes de la sociedad conyugal en el impuesto a los réditos, tiene su origen en la ley de rito fiscal n° 11.683, abarcando la regulación de los cónyuges como sujeto de los deberes del tributo tanto en su calidad de contribuyentes como responsables.

Con la evolución legislativa, en la ley sustancial del impuesto tratado – n° 11.682 -, se contemplará a los integrantes de la sociedad conyugal en la condición de contribuyentes, y en la ley de rito fiscal mencionada, en cambio, permanecerá la consideración de los cónyuges como sujetos responsables de los deudores impositivos.

La atribución de réditos a los cónyuges puede efectuarse esencialmente bajo dos sistemas que podrían calificarse de extremos o si se quiere puros.

Uno de ellos es la imposición por hogar, que considera que los esposos integran una entidad económica formada por el hogar, y consecuentemente marido y mujer conforman un sólo contribuyente cuya renta bruta es igual a la suma de los réditos de ambos; y el otro, opuesto, la imposición individual, que considera a los cónyuges en forma independiente, de tal manera que la renta bruta la integran los réditos de cada uno de los cónyuges, separadamente.

El primer precepto que proyectara el Poder Ejecutivo adhirió al sistema de imposición por hogar, en lo referente a la administración, percepción y procedimiento en materia de impuestos a los réditos y a las transacciones.

Ello surge de la segunda parte del artículo 72 del proyecto, que bajo el acápite “Definiciones”, establecía “...*La sociedad conyugal, si el marido y mujer viven juntos, se considera a los fines del impuesto a los réditos, como un solo contribuyente, sumándose los réditos de ambos, siendo ambos cónyuges solidariamente responsables para el pago del impuesto. Si no viven juntos o son divorciados se consideran como viudos, a no ser que el otro cónyuge dependa del contribuyente para su manutención...*”.¹

Sin embargo, la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados sustituyó el artículo 72 de la norma proyectada, sin dar fundamentos, y optó por el sistema de imposición individual, consagrando por vez primera la regla tributaria que establece “*Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a los réditos, el que se aplicará a cada cónyuge sobre el monto de sus propios réditos*”, sancionada en la segunda parte del artículo 61 de la ley n° 11.683/32, bajo el mismo acápite “Definiciones”, luego artículo 65 con el texto ordenado en 1937.

De los debates parlamentarios de los días 29 y 30 de diciembre de 1932, surge que dicho artículo 61 es aprobado por ambas Cámaras sin observaciones.²

1.1. La interpretación administrativa, jurisprudencial y doctrinaria:

1.1.1. Interpretación Administrativa:

El precepto que consagra inaplicable el carácter ganancial otorgado por el Código Civil a los réditos de los cónyuges, mereció precisiones, y ello motivó a la Gerencia de la Dirección General del Impuesto a los Réditos a dictar la resolución de fecha 13 de noviembre de 1933 vigente hasta fines del año 1945, que establecía: “*Se entiende por réditos propios los que provengan de actividades o de bienes propios del cónyuge. En los casos de réditos provenientes de bienes pertenecientes a la sociedad conyugal, el gravamen estará a cargo del cónyuge a cuyo nombre estén, salvo que se trate de capitales mobiliarios al portador o que*

¹ Proyecto de ley general del P.E. sobre administración, percepción y procedimiento en materia de los impuestos a los réditos y a las transacciones, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1932, T. VII, Reunión n° 79, diciembre 20 de 1932, págs. 336 y 357.

² Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, Año 1932, T. VII, Sesiones Extraordinarias del 29/12/1932, pág. 801 y sig.; y Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, Año 1932, T. II, Período Ordinario y Extraordinario, del día 30/12/1932, pág. 859 y sig.

*los bienes se encuentren a nombre de ambos cónyuges, en cuyo caso el gravamen estará a cargo del marido”.*¹

La resolución transcripta, no sólo es significativa por tratarse de una norma emanada de órgano administrativo con facultades para emitirla - Dirección General - y por haber sido reconocido su valor jurídico por la jurisprudencia, sino también porque el legislador siguió su espíritu, cuando consagró posteriormente los contornos definitivos del instituto con el decreto n° 114.338/46, ratificado por ley 12.922.²

La CSJN se expidió en relación al valor de aquéllas normas, en oportunidad de interpretar el alcance del art. 12 ley 11.683 (T.O. 1952) al sostener que, “*el concepto de “leyes impositivas”*”, empleado en la regla transcripta, no incluye disposiciones reglamentarias emanadas de órganos administrativos, pues ellas, en la medida que respeten su espíritu, son parte integrante de la ley reglamentada y tiene la misma validez y eficacia que aquélla (Fallos: 137:449; 202:193), considerando 6°; y también ahí afirmó que “*frente a las disposiciones reglamentarias, sólo si fueran violatorias de la Constitución Nacional, sería dado prescindir de ellas, considerando 10°*”.³

Pese a haber sido dictada la resolución comentada, en uso de las facultades propias de la administración tributaria y de acuerdo a los principios constitucionales, no convalidamos la distinción que hace de dos tipos de réditos, los propios y los provenientes de la sociedad conyugal, por las razones que más adelante expondremos.

Además, veremos que la interpretación administrativa sobre los réditos provenientes de bienes y la afirmación que los réditos gananciales están a cargo del cónyuge titular, no se ajusta debidamente al régimen de gestión marital instituido por ley 11.357.

1.1.2. Interpretación jurisprudencial y crítica a la doctrina “Marchese”:

Con el texto ordenado en 1937 de la ley 11.683, el Alto Tribunal en “Marchese” del año 1938 tuvo que expedirse respecto al artículo 65, dejando establecida la constitucionalidad del apartamiento del derecho fiscal de las normas que rigen en derecho privado. La causa

¹ López, A. y Villalba, M., *El Nuevo Impuesto a los Réditos*, T. I, pág. 129, Ed. Contabilidad Moderna, año 1947.

² Decreto n° 114.338/46, ratificado por ley n° 12.922.

³ Causa “Tamburini” del 24/2/1961, Fallo: 249: 192 y 193, cita Fallos 137:449; 202:193.

concreta que motivó la interpretación judicial fue la siguiente: *“Los esposos M, apoyándose en la disposición del art. 1272 del Cod. Civil, liquidaron sus réditos dividiendo por dos el total de las rentas de los bienes gananciales y de los propios. Este criterio fue impugnado por la Dirección de Réditos que, basándose en la disposición del art. 65 de la ley 11.683, exigía que la liquidación se efectuara sobre el monto de los réditos propios de cada cónyuge. Los esposos pagaron la diferencia resultante y se presentaron a la justicia reclamando su devolución”*.¹

El desarrollo que hace la Corte para interpretar el instituto es el siguiente: considerando 8° que de acuerdo al artículo 65 de la ley 11.683, *“el impuesto a los réditos debe ser liquidado prescindiendo de lo que dispone el Código Civil acerca del carácter de bienes gananciales de los réditos de los cónyuges... el impuesto debe aplicarse a cada cónyuge sobre el monto de sus propios réditos”*, y a continuación define, considerando 9°, *“las palabras “propios réditos” significan, gramaticalmente, los réditos pertenecientes a uno que tiene la facultad exclusiva de disponer de ellos. (Diccionario de la Academia Española, vocablo: propio). Y en el considerando siguiente con arreglo al significado gramatical de sus términos interpreta “como réditos propios todos los que un cónyuge percibe a su nombre y de los cuales puede disponer por provenir de su trabajo personal o de bienes que le pertenezcan exclusivamente”*, para sostener en el considerando 11° *“para decidir el punto relativo a las rentas de los bienes pertenecientes a la sociedad conyugal, corresponde establecer a quién pertenecen con la facultad exclusiva de disponer de ellos, los réditos que esos bienes producen”*. Y en los considerandos 12° y 13° remata *“Que según el art. 1277 del Código Civil – a cuya aplicación no se opone el art. 65 de la ley n° 11.683, pues sólo excluye la de aquellas disposiciones que versan sobre el carácter ganancial de los réditos – es el marido quien puede disponer de los réditos en cuestión. Que siendo así, los réditos de los bienes gananciales deben ser considerados, a los efectos de la liquidación del impuesto, como réditos propios del marido, que es quien dispone de los mismos”*. Para reafirmar la existencia de dos clases de réditos en el considerando 17° expresa *“el criterio sustentado por los actores conduciría a aplicar las disposiciones del Código Civil para establecer el carácter ganancial de los réditos, contrariando la prohibición expresa del art. 65 de la ley n° 11.683”* y en el considerando siguiente afirma que *“si fuera exacta la interpretación de los recurrentes, habría que admitir que el art. 25 inc. a) de la ley n° 11.683, ha incurrido en una omisión inexplicable al*

¹ CSJN del 23/12/1938 *“Natalio L. Marchese y Angela Safforini de Marchese c/ La Nación, (182:486); y Rabinovich, Marcos, “Imposición de los cónyuges”, Gaceta del Foro, T. 145, marzo y abril de 1940, pág. 27.*

*responsabilizar al jefe de la familia por sus rentas y las de su esposa, y no por las que tuvieran el carácter de gananciales... ”.*¹

Se advierte que el Tribunal Címero para determinar el significado de “propios réditos” y darle contenido al dispositivo tributario no sigue un criterio único y rector, recurriendo a veces al sentido gramatical, para determinar las rentas provenientes de bienes propios – réditos propios de cada cónyuge -, y otras a principios civiles, para establecer las rentas de los bienes gananciales – réditos que declara el marido -, acogiendo aquí sin cortapisas a la regla del artículo 1277 del Código Civil.

Entendemos que ese criterio dual es caprichoso y sólo podría resultar útil para justificar y convalidar la primera parte del artículo 65 de la ley 11.683.

Así, para determinar las rentas provenientes de bienes propios de cada cónyuge, recurre al sentido gramatical del término “propios réditos” - considerando 10° -, dejando establecido que son tales los que *“un cónyuge percibe a su nombre y de los cuales puede disponer por provenir de su trabajo personal o de bienes que le pertenecen exclusivamente”*.

En ese considerando el fallo recoge como principio rector el criterio de la *“titularidad de la adquisición, de la actividad (trabajo personal) o de los bienes”*, fijando las rentas provenientes de bienes propios de cada consorte.

Es cierto que la titularidad de la renta está en poder del cónyuge que ejerce una actividad personal, pero no siempre la titularidad de la renta se correlaciona con el titular de la adquisición ni de los bienes, porque por imperio de la ley 11.357 ello quedaba supeditado al particular régimen de gestión de bienes gananciales ordinarios y gananciales reservados a la mujer.

En definitiva, el apartamiento civil que surge de la doctrina judicial, contraría la problemática de la titularidad de la renta que podía cambiar de acuerdo al sistema de gestión civil de los bienes del matrimonio y por ello ajena a la realidad económica.

En el sistema de gestión de bienes imperante, cuando la mujer dejaba subsistente el mandato de administración presumido por ley a favor del marido de sus bienes propios, éste percibía y disponía civilmente de esas rentas sin rendición de cuenta alguna.

Interpretar que la mujer estuviera obligada a declarar rentas que jurídicamente no le pertenecieron y económicamente no aprovechaba, tales como las provenientes de bienes

¹ Fallos 182:486.

propios cuando dejaba subsistente el mandato presunto de administración, resulta extraña a la realidad jurídica y a los efectos económicos que producía, máxime, por no existir norma expresa que así lo estipulara.

En cambio, para delimitar las rentas de los bienes gananciales de la sociedad conyugal - considerando 12° - aplica sin más el principio que surge del artículo 1277 del Código Civil, y concluye que le pertenecen al marido, sin consideración a que parte de la gestión de los gananciales a esta altura de la evolución legislativa civil ya correspondía a la mujer – gananciales reservados a la mujer, ley 11.357 -.

Y en el mismo sentido que aquél – considerando 13° del decisorio -, sigue sin aplicar el régimen de gestión de bienes fruto de la reforma del año 1926, y por ende no distingue entre bienes gananciales ordinarios y bienes gananciales reservados de administración de la mujer, derivando que las rentas de los bienes gananciales siempre las deberá declarar el marido, como lo disponía el sistema anterior.

Si bien es cierto que regía la regla de la gestión marital de la sociedad conyugal, no puede desconocerse la gestión de la mujer de los gananciales reservados a ella con la correlativa facultad de disponer de los réditos que esos bienes generaban.¹

De ahí que dichos bienes gananciales reservados a la mujer, debían ser declarados por la esposa, por tratarse de réditos propios como los designa la misma ley impositiva y no como se interpreta, por recurrir, como se apuntara, a principios civiles derogados.

Probablemente ello indujo a la mayoría de la doctrina a seguir el criterio sentado en “Marchese”, reiterando que *“los réditos de los bienes gananciales, conforme a la ley impositiva, debían ser considerados réditos propios del marido, al margen de lo dispuesto por el Código Civil”*², omitiendo de esa forma como el decisorio, que determinados réditos de bienes gananciales corresponden a la mujer.

1.1.3. Opiniones doctrinarias:

¹ Conforme Belluscio, A., *Op. cit.*, T. II., pág. 21 y Bueres, A. y Highton, E., *Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial*, pág. 172 y sig., Bs. As., Ed. Hammurabi SRL, abril 1999.

² Casas, J., “Tributación y Familia”, pág. 399, Bs.As., junio de 2009.

Las críticas de la doctrina a la interpretación hecha por la Corte al instituto fiscal no demoraron en hacerse, así Pasman en primer lugar, basándose en la doctrina de la época y legislación comparada, procede a criticar el sistema de atribución de rentas adoptado por la legislación argentina calificándolo de “régimen híbrido, sin apoyo en base razonables alguna social o económica”. Sostiene que para respetar el carácter personal del impuesto “*no es necesario que se considere al contribuyente en sí mismo, aislado del medio en que actúa, sino todo lo contrario, en relación a ese medio*”, con lo cual manifiesta decididamente su afiliación al sistema por hogar. Y luego de analizar el sistema proyectado por el Poder Ejecutivo – imposición del hogar – y el régimen de la ley, analiza el fallo de la Corte Suprema afirmando que para ella “*un rédito reviste el carácter de propio de un cónyuge si se cumplen los siguientes requisitos: 1º, que sea percibido por ese cónyuge a su nombre; y 2º, que pueda el mismo disponer de él por provenir de su trabajo personal o de bienes que le pertenezcan exclusivamente*”. Y sostiene que ese criterio distintivo carece de toda eficacia, para finalmente afirmar que lo fundamental “*no es la disposición de los bienes sino la propiedad de ellos. La raíz misma de la palabra “propio”, que es también la del vocablo “propiedad” así lo indican*”. Y agrega que la facultad de disposición es un atributo característico del derecho de propiedad, pero no por el hecho de disponer de ciertos bienes convierte al que lo hace en propietario de ellos. De ello deriva que “*Todo depende pues, del título con que se dispone de una cosa, de donde resulta que para el artículo 65 de la ley 11.683, un rédito es propio de uno de los esposos cuando le pertenece en propiedad*”. Y concluye, que “*las rentas de bienes gananciales no pueden ser réditos propios del marido sino por la mitad, por cuanto la otra parte pertenece en propiedad a la esposa. El hecho que él disponga también de ésta no lo convierte en su titular, ya que no actúa como dueño, sino como administrador*”.¹

También sostiene que de “Marchese” – del considerando 12º -, emerge la doctrina que el dispositivo impositivo sólo desconoce el carácter ganancial de las rentas dispuesto por el Código Civil, pero no se opone a las disposiciones sobre sociedad conyugal.²

En primer lugar, señalamos que no compartimos las opiniones que sostienen que la ley tributaria no adhiere a ninguno de los sistemas conocidos, imposición por hogar o individual, y que en definitiva se consagra un sistema híbrido, por lo cual, no participa de las bondades de ninguno de los dos³; entre otras razones, porque de la legislación proyectada por el P.E. y la

¹ Pasman, E., “Impuestos a los Réditos – Sociedad Conyugal”, J.A., T. 65, enero-febrero-marzo, Año 1939, págs. 104 a 109.

² Ibidem, pág. 107.

³ Ibidem, pág. 109.

sanción del texto definitivo, surge nítido haberse desechado el primero y adherido al sistema de imposición individual.

Pasman en sus conclusiones se opone al decisorio de Cámara, que revocó el fallo de Primera Instancia, por cuanto admitía que los réditos de los bienes gananciales se dividieran entre los esposos a los efectos del pago del impuesto a la renta.¹

También discrepamos con esa doctrina, por cuanto los argumentos esgrimidos llevan ínsito una grave omisión de uno de los atributos que caracterizan al régimen patrimonial argentino, cual es que durante su vigencia estamos frente a una comunidad diferida, y consecuentemente nada tendrán que partir por mitades los cónyuges sino hasta su disolución.

Poco más adelante, Rabinovich antes de abordar su crítica al fallo, luego de señalar que el Congreso rechazó el proyecto del Poder Ejecutivo que contemplaba el sistema de imposición por hogar y lo sustituyó por la imposición individual, se interroga respecto a los réditos que forman la renta bruta de cada uno de los esposos y responde:

*“En esta materia pueden seguirse dos sistemas. El primero consiste en aceptar el criterio del Código Civil, según el cual todos los réditos que perciban los esposos, cualquiera que sea su origen y el nombre a quien figuran, son gananciales, vale decir pertenecen a ambos cónyuges por partes iguales. De modo que la renta bruta de cada uno de ellos es igual a la mitad de los réditos que los dos reciban en conjunto. El otro sistema, opuesto, hace abstracción de su condición de esposos y los trata como si la unión conyugal no existiera y ellos fueran personas independientes, de suerte que la renta bruta de cada uno de los cónyuges la constituyen los réditos que el mismo haya ganado”.*²

Disentimos con esas conclusiones, porque el hecho que la ley de réditos haya adherido al sistema individual, no autoriza a sostener que sea causa suficiente para no poder receptor los criterios adoptados por el Código Civil, y presuponer al sistema de imposición por hogar como el único apropiado.

Entendemos que esa afirmación, es producto de considerarse equivocadamente que la renta bruta de cada uno de los esposos es igual a la mitad de los réditos que los dos reciban en conjunto, siendo que, durante la vigencia del régimen patrimonial matrimonial, cada cónyuge obtiene rentas de su titularidad y nada tienen que dividir en ese momento.

¹ *Ibidem*, pág. 104.

² Rabinovich, M., “Imposición de los cónyuges”, en *Gaceta del Foro*, T. 145, marzo y abril de 1940, pág. 27.

Cuando Rabinovich analiza la interpretación de la Corte, sostiene que, *“trata de aplicar las disposiciones del Código Civil a los fines de la determinación del impuesto a los réditos, lo que está expresamente prohibido por el mismo artículo que el fallo interpreta... la Corte Suprema parte de la premisa de que ante la ley fiscal existen dos clases de réditos de los cónyuges: unos que provienen del trabajo personal del cónyuge o de bienes que le pertenecen exclusivamente y otros que son producidos por los bienes pertenecientes a la sociedad conyugal... ese distingo no sólo carece de base legal alguna sino contradice las disposiciones tanto del Código Civil como de la ley n° 11683, pues ambas leyes consideran que todos los réditos de los esposos forman una sola clase”*.¹

Por ello interpreta que existen dos categorías o clases de réditos: por un lado, los comunes del Código Civil donde todos los réditos de los esposos son gananciales, y por el otro, los propios de la ley 11.683, y concluye que, así como el Código Civil desconoce réditos propios de los cónyuges, la ley fiscal no admite réditos comunes de ellos.²

Tampoco compartimos la afirmación respecto que el Código Civil desconoce réditos propios de los cónyuges, porque si bien los declara gananciales, asigna la titularidad de ellos a cada uno de los esposos. Y la ley impositiva recepta ese criterio bajo la denominación “réditos propios”, concepto que más adelante desarrollaremos.

García Mérou comienza criticando lo preceptuado en el artículo 65 de la ley 11.683 entendiéndolo que estableció una regla “oscura, injusta, inconstitucional, antijurídica y antieconómica, que es necesario reformar, volviendo a un régimen que contemple a la sociedad conyugal tal como es en los hechos y en el derecho, y no tal como los redactores de la ley del impuesto a los réditos quisieron suponer que pudiera haber sido, porque el impuesto, máxime cuando es personal, debe gravar la realidad económica y no basarse en supuestos arbitrarios contrarios a la realidad de las cosas, creando desigualdades injustificadas”. Y agrega “Como la sociedad conyugal está integrada por dos personas con igual participación: el marido y la mujer, y como el impuesto a los réditos es personal, cada uno de ellos debería declarar como rédito sujeto a impuesto, la mitad de las rentas de la sociedad, es decir, lo que es suyo, tal como cada socio, en las demás sociedades civiles o comerciales, declara como rédito propio su parte proporcional en las utilidades comunes”.³

¹ *Ibidem*, pág. 27 y sig.

² *Ibidem*, pág. 27.

³ García Merou, E., “El impuesto a los réditos y la sociedad conyugal”, en J.A., T. 1943-I, enero-febrero.marzo, págs. 21/22.

Entendemos que se trata de una injusta descalificación decir que el impuesto a los réditos no contempla su calidad personal y el principio de la realidad económica; todo lo contrario, admite deducciones por cargas de familia y mínimo no imponible, y sostenemos que se ajusta a la realidad fáctica de cada cónyuge, en función de los réditos que le corresponden a cada uno según disposiciones civiles.¹

Siendo en cambio caprichoso suponer que durante el régimen deban partir por mitades las rentas, como si la comunidad de ganancias fuera una persona jurídica de dos integrantes con participación igualitaria, con plena virtualidad jurídica desde la celebración del matrimonio.

Cuando analiza la sentencia, sostiene que *“Nada más arbitrario, en efecto, que el criterio de que los réditos son propios de quien tiene la facultad de disponer de ellos. Nada hay en el Código Civil que permita sostener una teoría semejante. Los réditos pertenecen a la sociedad conyugal, y el marido no es dueño de los mismos, sino que los administra, cosa bien distinta. Pero los administra por cuenta de la sociedad compuesta por ambos cónyuges y en interés de ésta”*. Y luego se pregunta respecto a la solución que debe darse a las rentas de la sociedad conyugal frente a la disposición del art. 65 del texto ordenado de la ley 11683, y concluye que en caso que los cónyuges no estén separados de bienes, *“Cada uno de los cónyuges debe declarar los réditos que produzcan sus bienes propios (dada la disposición legal sobre “propios réditos”), más la mitad de las rentas que produzcan los bienes gananciales de la sociedad conyugal, más la mitad de los réditos que provengan del trabajo personal de uno cualquiera de los cónyuges o de ambos”*.²

No compartimos las afirmaciones, porque el autor toma para fundar su crítica reglas propias de un régimen de comunidad de ganancias actual, y no diferido, como es el régimen económico de los bienes instituido por Vélez y que permaneció invariable incluso hasta la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

1.1.4. Nuestra interpretación:

1.1.4.1. Aclaraciones previas:

¹ Tanto la ley 11.586 (B.O. 2/VII/1932) modificatoria del impuesto de emergencia a los réditos establecido por el gobierno provisional el 19/01/1932 – éste previó mínimos no imponibles – en los arts. 15 y 22 a) como la ley 11.682 (B.O. 12/1/1933) de impuesto a los réditos, en el art. 6to., contemplaban regímenes de cargas de familia y mínimos no imponibles.

² García Merou, E., *Op. cit.*, págs. 22 y 23.

Previo a todo, reseñamos algunos ítems que contribuyen a la comprensión y que eventualmente incidieron en las diferentes interpretaciones que se hicieron de la norma:

- a) El texto del P.E fue sustituido por la Cámara de Diputados y finalmente se sanciona el sistema de imposición individual;
- b) La adopción del sistema de imposición individual se corresponde con la tendencia legislativa a reconocer la igualdad jurídica entre los cónyuges.
- c) Distintas legislaciones comparadas adhirieron al sistema de imposición individual.¹
- d) El sistema de imposición individual puede aplicarse sobre un régimen de comunidad actual o diferida, que traen consigo diferentes efectos jurídicos.
- e) La CSJ de los Estados Unidos en 1930 tuvo que expedirse reiteradas veces en relación a renta gananciales de cónyuges residentes de distintos estados, cuyas legislaciones locales regulan un régimen de comunidad actual como en México, que motiva que la mitad de las rentas de los gananciales deba atribuirse a cada consorte.²
- f) El Código Civil de Vélez reguló un régimen económico de bienes del matrimonio, que más allá de sus dificultades interpretativas, incuestionablemente organizó un sistema de comunidad diferida.
- g) La ley n° 11.683/32 que consagra la norma impositiva sobre atribución de rentas a los cónyuges, fue sancionada a pocos años de la vigencia de la ley n° 11.357/26, cuyas dificultades en su interpretación e implementación también son conocidas.

El régimen impositivo que es de nuestro interés se sanciona bajo la vigencia de la ley 11.357, que modificó el régimen de gestión establecido por Vélez en el Código Civil, donde la comunidad de gananciales estaba sometida a la gestión marital, salvo casos de excepción que aquí no interesan ahondar.

A las disposiciones civiles sobre sociedad conyugal y particularmente las que ampliaron la capacidad civil de la mujer casada, y de la que surge un particular régimen de gestión de los

¹ *Martín, J., "Imposición a los réditos de la sociedad conyugal", en "Impuestos", La Ley, Año 1967 (T. XXV), pág. 171 y sig., cita como ejemplos a Estados Unidos, Colombia, Costa Rica, y Chile.*

² *"Poe v. Seaborn" 11/1930; "Goodell v Kock", XX/1930; "Hopkins v. Bacon", XX/1930; y "Bender V. Pfaff", XX/1930, cónyuges residentes en los estados de Washington, Arizona, Texas y Louisiana, respectivamente. Los fallos son citados por Martín, J., Op. cit., pág. 179, sosteniendo que dichos estados cuentan con disposiciones análogas a nuestro Código Civil sobre sociedad conyugal, pero sin indagar si se trata de regímenes de comunidad actual o diferido. Krasnow, A., Op. cit., pág. 207, entre otros, menciona el caso de México.*

bienes entre los esposos, hay que considerarlas a los efectos de establecer si son modificadas, alteradas o derogadas por la ley tributaria.

La ley 11.357 disponía que a los fines de distinguir quién es el encargado de la gestión de los bienes, deben diferenciarse cuatro masas, los propios del marido, los propios de la mujer, los gananciales ordinarios o de administración marital, y los bienes de administración reservada de la mujer.¹

Dicha norma modificó el sistema de gestión marital, “añadiéndole la institución de los bienes reservados a la mujer. Por una parte, excluía de la gestión marital los bienes propios de la mujer sin perjuicio de presumir la existencia de un mandato de administración a favor del marido, que aquélla podía revocar en cualquier momento (art. 3, inc. 2, apartado c). Por otra, excluía también los gananciales de administración reservada a la mujer, que eran los adquiridos con el producto de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, exceptuados de la gestión marital a pesar de su carácter ganancial (art. 3, inc. 2, apartado a). El resto de los gananciales seguía sometido al régimen del Código Civil”, de gestión marital.²

Este sistema, que era tan claro según Belluscio, no fue así reconocido por la totalidad de la doctrina, y por ello brinda, en primer lugar, las posiciones de Spota y Borda, quienes “entendían que la mujer tenía la administración de todos los bienes adquiridos por ella; con esa interpretación, no habría habido comunidad de gestión marital con la adición de la institución de los bienes reservados, sino comunidad de gestión separada”.³

Luego menciona las opiniones de Lafaille y Díaz de Guijarro, quienes interpretaban que “la administración de la mujer comprendía únicamente los bienes adquiridos por ella con dinero proveniente del producto de la profesión, oficio, empleo, comercio o industria que ejercía, siempre que – tratándose de inmuebles – se hiciese constar tal circunstancia en la escritura de adquisición. En cambio, Llambías entendía que se limitaba a los bienes propios de ella y a los integrantes de su “peculio profesional”, en el que quedaban comprendidos las adquisiciones provenientes de la inversión de los bienes propios y de sus frutos, lo mismo que los frutos del peculio mismo; por consiguiente, continuaban bajo la administración marital los bienes adquiridos por hechos fortuitos y los inmuebles en cuya adquisición no se hubiese hecho

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 84.

² *Ibidem*, pág. 20.

³ *Ibidem*, pág.21.

constar el origen de los fondos ni se pudiese justificar que provenían de su patrimonio particular o de su peculio profesional”.¹

Belluscio califica de acertada la interpretación de Llambías. Y agrega, “la gestión de parte de gananciales por la mujer no era sino una excepción al principio de gestión marital. La lógica conducía a aceptar una interpretación amplia de tal excepción, pero no a desvirtuar su carácter imponiendo una equiparación entre los cónyuges que de la ley no resultaba. Por consiguiente, además de sus bienes propios, la mujer tenía la gestión de los adquiridos con el producto de su trabajo, con los frutos de esos bienes –porque debían seguir la misma condición que el principal-, y con los frutos de los propios cuya administración de hecho ejercía, pues no habría sido razonable privarla de administrar lo adquirido con fondos que podría haber dilapidado en lugar de invertir. Pero si la mujer dejaba subsistir el mandato presunto de administración en favor del marido y éste lo ejercía, los bienes adquiridos con los frutos de los propios de la mujer eran gananciales ordinarios; así resultaba la exención al marido de rendir cuentas de los frutos y rentas percibidos (art. 3, inc. 2, apartado c, segundo párrafo), pues éstos se confundían con el producto de su propia actividad lucrativa. Además, eran también gananciales de gestión marital los bienes adquiridos por la mujer por hechos fortuitos, y los inmuebles adquiridos a su nombre sin que constase en la escritura de adquisición que su origen estaba en su actividad lucrativa o en su patrimonio propio”.²

En el mismo sentido Bueres y Highton sostienen respecto a la administración de la sociedad conyugal, que “la gestión seguía perteneciendo al marido, el que administraba los bienes propios de la mujer, salvo revocación expresa de ésta del mandato presumido por la ley, y los bienes gananciales ordinarios, que eran todos aquellos cuya administración no estuviera reservada a la mujer.”³

Llambías afirma que contrariamente a las opiniones de Spota y Borda mencionadas, “*decidían los tribunales, y con razón ha observado Belluscio que esa comprensión era ajena a la significación de la ley 11.357, e implicaba sustituir el régimen de ésta, de comunidad de administración marital unida a bienes reservados de la mujer, por el régimen de comunidad de administración separada que es el que ha venido a adoptar la ley 17.711*”.⁴

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, págs. 20 y 21.

² *Ibidem*, pág. 21.

³ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, págs. 172 y sig.

⁴ Llambías, J. J., “Ley 17.711: Reforma del Código Civil”, en J.A., *Doctrina*, 1969, pág. 112, cita *Cám. Civ. 2° Cap.*; L.L., t. 48, pág. 713 y t. 28, pág. 388 o J.A., 1942- IV, pág. 851; *Cám. Civ. 1° Cap.*, J.A., 1942 - II, pág. 423 o L.L., t. 27, pág. 24., *íd.* J.A., 1942- IV, pág. 65 o L.L., t. 28, pág. 186; *Cam. 1° La Plata*, J.A., 1947- II, p. 449 o L.L., t. 47, pág. 628.

Las dificultades interpretativas respecto al sistema civil de gestión de bienes de los cónyuges, dijimos que eventualmente se constituyeron en condicionantes del análisis de la ley tributaria.

Pese a las divergencias en la doctrina civil apuntadas, nos basamos en la interpretación de LLambías y Belluscio, porque fue aprobada por la jurisprudencia y doctrina mayoritaria y finalmente receptada en la reforma de la ley 17.711, evidenciando haber sido la más adecuada a la ley denominada de ampliación de los derechos civiles de la mujer, que no había concebido aún la equiparación entre los cónyuges.¹

1.1.4.2. La atribución de réditos de los cónyuges vigente la sociedad conyugal:

Si bien se sanciona una sola categoría de réditos, los “propios réditos”, los dispositivos proyectados por el Poder Ejecutivo en el Anexo c) de la Ley procedimental, contemplaban dos tipos, a saber:

a) Los “réditos gananciales” de la “sociedad conyugal”, donde se suman los réditos de ambos cónyuges y se los considera como un solo contribuyente, del artículo 72 del proyecto.

b) Los provenientes de “réditos propios”, designados como “propios réditos” o “rentas propias” en el proyecto que disponía para “Responsables”, en la parte que nos interesa, “... Son especialmente responsables, sin perjuicio de las obligaciones de los contribuyentes respectivos: a) El jefe de familia, tanto por sus rentas propias como por la de su esposa, si existe sociedad conyugal y los esposos viven juntos...”, inc. a) del segundo párrafo del artículo 34 del proyecto, sancionado sin modificaciones como inc. a) del artículo 25 de la ley 11.683/32.²

Pero la Cámara de Diputados sustituyó el artículo 72 de la norma proyectada, y se establece por primera vez la regla tributaria que consagra a los cónyuges como contribuyentes del impuesto a los réditos en los siguientes términos:

¹ Llambías, J.J., *Op. cit.*, pág. 110 y sig.; Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 20 y sig.

² Se vota en Diputados el artículo 25 con las aclaraciones formuladas por el diputado de la Vega que no alteran el texto del proyecto enviado por el P.E. en la parte que transcribimos, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, Año 1932, T. VII, Sesiones Extraordinarias del 29/12/1932, pág. 813*; y se vota y aprueba el artículo 25 sin observaciones, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, Año 1932, T. II, Período Ordinario y Extraordinario, del día 30/12/1932, págs. 862 y 866.*

“Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a los réditos, el que se aplicará a cada cónyuge sobre el monto de sus propios réditos”, sancionada en la segunda parte del artículo 61 de la ley n° 11.683/32, convertida en artículo 65 con el texto ordenado en 1937.

En tanto el proyecto sobre la regulación relativa a la responsabilidad impositiva de los cónyuges, que instituía al Jefe de familia “como responsable de las rentas propias de la esposa”, se aprueba sin modificaciones.¹

Según Pasman, la técnica legislativa empleada es objetable, porque incluye las disposiciones en la ley de procedimientos - artículo 61 de la ley n° 11.683/32 -, en lugar de haberlas incorporado a la ley de réditos n° 11.682/32.²

Para ello habrá que esperar el dictado del decreto n° 14.338/46 (ratificados por ley 12.922), que incorpora el tratamiento de la sociedad conyugal definitivamente a la ley sustancial.

En cambio, la responsabilidad impositiva de los cónyuges en el impuesto a los réditos - inc. a) del artículo 25 de la ley de procedimientos -, permanecerá incólume en la ley 11.683.

En lo sustancial surge nítido de ambos textos sancionados, que se elimina la categoría de “réditos de la sociedad conyugal” – proyectado en el artículo 72 – y definitivamente se consagra una única categoría de réditos, los “propios réditos” o “réditos propios” de cada uno de los cónyuges.

Sentado lo anterior, se hace necesario tratar de establecer el sentido y alcance asignado a la expresión “réditos propios” y precisar la prescindencia fiscal respecto de las normas civiles, por cuanto también se dispuso que el carácter ganancial asignado a los réditos de los cónyuges por el Código Civil, no rige para el impuesto a los réditos.

Entendemos que la respuesta a ambos interrogantes, deriva del mismo sistema de imposición individual establecido con atribución de rentas de acuerdo a las reglas civiles, por las razones que expondremos seguidamente.

¹ Proyecto de ley general del P.E. sobre administración, percepción y procedimiento en materia de los impuestos a los réditos y a las transacciones, *Op. cit.*, págs. 336 y 357, incorporado en el inc. a), segundo párrafo del artículo 34 del proyecto, norma finalmente sancionada sin modificaciones.

² Pasman, E., *Op. cit.*, pág. 100.

1.1.4.3. “Propios réditos” o réditos propios: ¿Concepto autónomo?

A los términos renta o rédito, se los utiliza indistintamente para designar los ingresos netos globales o productos netos de fuente determinada, y en ese sentido, son sinónimos.

Jarach afirma que el concepto de renta o rédito a los efectos de asentar sobre él un impuesto, depende de lo que en realidad se considera como revelador de capacidad contributiva, o sea, de lo que se quiere gravar.

Comenta que las doctrinas económicas financieras desarrollan el concepto de renta o rédito, pero destaca tres de ellas: a) Teoría de la fuente, también denominada renta producto; b) Teoría del incremento patrimonial neto más el consumo; c) Teoría de Irving Fischer.¹

Villegas sostiene que el concepto de renta en el derecho tributario positivo se mueve entre dos teorías, una denominada “renta producto”, que afirma que renta es toda utilidad obtenida de un capital o cualquier ingreso que incremente el patrimonio, y la otra “renta-incremento patrimonial”, que entiende por tales a todo ingreso que incremente el patrimonio.²

La Teoría de la fuente o renta producto, a diferencia de las otras mencionadas, distingue entre rédito neto periódico y rédito no periódico, considerando sólo como renta normal gravable a las susceptibles de periodicidad y excluyendo del concepto a los réditos ocasionales o eventuales.

No obstante constituir las rentas permanentes y eventuales una única manifestación de capacidad contributiva, se verifica en el derecho positivo que se las grava en cuerpos impositivos únicos o separados.³

Cuando se legisló por primera vez el impuesto a los réditos se adoptó la teoría de la fuente o renta producto.⁴

Por ello, la imposición a los réditos en la presente etapa legislativa (año 1932 a 1946), excluyó del gravamen a los ingresos eventuales, a los resultados de loterías, juegos o apuestas, por lo cual el esposo no estaba obligado a declarar en el impuesto a los réditos las rentas

¹ Jarach, D., *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición, págs. 472 y sig., Abeledo-Perrot, 2003.

² Villegas, H., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8va. Edición ampliada y actualizada, pág. 695 y sig., CABA, Astrea, 2002.

³ Jarach, D., *Op. cit.*, pág. 529 y sig.

⁴ Villegas, H., *Op. cit.*, pág. 697.

derivadas de hechos fortuitos – pár. 3° art. 1272 Código Civil -, cuya administración y disposición le correspondía, por tratarse de ganancias ordinarias o de administración marital.

En lo que respecta estrictamente a las disposiciones referidas a la sociedad conyugal, adhirió al sistema de imposición individual, estableciendo que se atribuye a cada cónyuge su “propio rédito”.

Pero en el tratamiento de los cónyuges como contribuyentes y responsables que hacen las leyes tributarias, no se desprende qué debe entenderse por “rédito propio”.

En efecto, ni de la ley de procedimientos en los dispositivos que establecieron *“Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a los réditos...”*, segunda parte del artículo 61 de la ley n° 11.683/32, y en el referido a *“Responsables...: a) El jefe de familia, tanto por sus rentas propias como por la de su esposa, si existe sociedad conyugal y los esposos viven juntos...”*, inc. a) del artículo 25 de la ley 11.683/32.

Como tampoco de la regulación del impuesto a los réditos respecto a los *“Responsables por el impuesto”* que dispuso *“Son responsables del cumplimiento de las disposiciones de este impuesto los que están obligados a pagarlo al fisco; y los terceros que, sin estarlo, contribuyan a facilitar su evasión con falsas declaraciones, documentos o anotaciones. Unos y otros son responsables asimismo, en cuanto a las penas pecuniarias y gastos del hecho, de sus factores, agentes o dependientes”*, art. 27 y seguidamente, *“Los representantes legales de las personas de existencia real o jurídica, en el caso de omisiones o hechos que importen infracción o defraudación a las disposiciones de ese impuesto, obligan a sus representados, los que son solidariamente responsables por las sanciones que correspondan”*, art. 28, según Decreto de Emergencia del 19/1/1932, ley 11.586 modificatorio de éste y ley 11.682 (B.O. 12/1/1933) complementaria de la anterior.

Por ello, amerita armonizar el precepto fiscal con las normas del régimen patrimonial matrimonial, que son las que en definitiva delimitan los réditos pertenecientes a cada cónyuge.¹

¹Este principio interpretativo será consagrado expresamente en el art. 12 del Decreto n° 14.341/46 al establecer *“... Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*. Dicho texto permanecerá sin variantes con la redacción del vigente art. 1°, primer párrafo, ley 11.683 (T.O. 1998).

El Código Civil define a los réditos como frutos civiles de la profesión, trabajo o industria, o frutos naturales o civiles de bienes propios o comunes, a los que les asigna el carácter de gananciales - artículo 1272 del CCiv.

La definición de las rentas como gananciales por sí sola y la calificación civil de bienes propios y gananciales, no alcanza a resolver la problemática relativa a establecer a cuál de los cónyuges le pertenece cada rédito vigente la sociedad conyugal.

La respuesta viene dada por el régimen de gestión de bienes, y al respecto cabe recordar la afirmación de Belluscio que *“La diversidad de tipos de gestión implica también diferencias en cuanto a la propiedad de los bienes de la comunidad”*.¹

En la gestión marital que añade la de bienes reservados a la mujer, se confiere a los cónyuges facultades de administración y disposición sobre ingresos provenientes de sus ocupaciones – profesión, empleo, comercio o industria – y de los bienes propios de la mujer, los bienes propios del marido, bienes gananciales ordinarios o de administración marital, y gananciales de administración reservados a la mujer – ley 11.357 -.

En los supuestos de frutos de la profesión, trabajo, comercio o industria, existía correspondencia entre el titular de la actividad personal – que administraba y disponía libremente del producido de sus ocupaciones – y el titular del rédito, según artículo 3º, inc. 2º, primer párrafo apartado a), ley 11.357.-

Mientras que, en los casos de frutos naturales o civiles de bienes propios o comunes, no siempre se correspondía el titular de la renta con el adquirente o titular del bien – sea propio o ganancial.

Ello acontecía porque en el régimen de gestión de bienes instituido por el Código Civil y ley 11.357, no existía correspondencia entre administración y adquisición –propiedad - del bien, como sucederá con la reforma de la ley 17.711/68.²

Como consecuencia de ese particular régimen, el adquirente del bien no siempre se aprovechaba de la renta por no resultar su administrador.

Situación que se presentaba cuando la mujer, respecto de sus bienes propios dejaba subsistente el mandato de administración a favor del marido, y respecto de las adquisiciones de inmuebles a su nombre, no dejaba constancia en la escritura que los fondos provenían de su

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 11.

² Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 176.

peculio personal o de su patrimonio propio, pasando esos bienes a la administración marital – gananciales ordinarios – art. 3º, inc. 2º, apartado c), segundo párrafo y a) segundo párrafo, ley 11.357 -.¹

Lafaille sostiene que el marido disponía libremente de las rentas de aquellos bienes propios de la mujer y de los inmuebles gananciales adquiridos de esa forma por la esposa, pero no lo hacía a título de dueño o propietario, sino en su condición de administrador de los bienes, sin obligación legal de rendir cuentas.²

De ahí que, en el ámbito de las disposiciones del Código Civil y ley 11.357 y ante la ausencia de una regulación tributaria específica, “propios réditos” son los que corresponden al cónyuge titular de la renta, que es aquél que desarrolla una actividad personal o el que tiene facultades de administración y libre disposición de los réditos que producen los bienes propios o comunes, de conformidad a las disposiciones civiles.

Por consiguiente, cuando el derecho tributario acuña la expresión “propios réditos”, no profesa su autonomía conceptual o dogmática³, por tratarse de un vocablo comprensivo de idénticas rentas a las que la ley civil califica de gananciales de titularidad de uno u otro cónyuge.

En cambio, y a título ilustrativo por no ser el objeto de nuestro trabajo, el precepto que instituye la responsabilidad impositiva de los cónyuges, en ejercicio de la autonomía calificadora del derecho tributario – estructural u orgánica –, ubica como responsable de las rentas propias del otro cónyuge sólo al Jefe de familia, y contrariando la solución civil, exime a la mujer como responsable de las rentas propias de su esposo, en los supuestos previstos donde ella administraba y percibía rentas de su cónyuge (v.g.: cuando era nombrada curadora del marido, arts. 1284 CCiv.; por haber sido condenado el esposo a pena de prisión o reclusión por más de tres años, art. 12 CP; nombrada curadora de los bienes del marido ausente – arts. 15 y 19 inc. 1, ley 14.394); cuando se la designaba administradora provisoria de los bienes del marido durante la sustanciación del juicio de divorcio o separación de bienes, art. 74 ley matrimonio civil; cuando en la declaración de ausencia con presunción de fallecimiento del marido, ella optaba por la continuación de la sociedad conyugal, art. 1309

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, págs. 20/21, 84 y sig. También las adquisiciones de la mujer por hecho fortuito eran gananciales ordinarios que administraba el marido.

² Lafaille, H., “Derecho de Familia”, Buenos Aires, núm. 364, citado por Pasman, E., *Op. cit.*, pág. 107.

³ García Vizcaíno, C., *Derecho Tributario*, 2da. Edición, Tomo I, pág. 138 y sig., Bs. As., Depalma, 1999. La autora cita a García Belsunce cuando funda la autonomía científica del derecho tributario frente al derecho civil, y distingue entre autonomía teleológica o de fines, autonomía estructural u orgánica, y autonomía dogmática o conceptual.

CCiv., y en el derecho excepcional conferido a la mujer para disponer de los bienes propios y gananciales del marido, con autorización judicial, art. 4 ley 11.357).¹

1.1.4.4. ¿Repudia el instituto tributario normas civiles?:

Cabe recordar que el precepto expresa en su parte pertinente “Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a los réditos” – art. 61 ley 11.683 -.

¿Cuál fue la intención legislativa al impugnar categóricamente el carácter ganancial de los réditos del Código Civil?

En principio resulta difícil de convalidar, porque si se debe recurrir a las disposiciones civiles para conocer las rentas imputables a cada cónyuge, por lógica consecuencia éstas no son invalidadas por la ley del tributo.

Algunos doctrinarios se basan en la causa “Marchese” para sostener que el precepto – artículo 61 ley 11.683 - pese a desconocer el carácter ganancial de los réditos, en definitiva, no se opone a las disposiciones sobre sociedad conyugal.²

Como vimos en el tópico precedente, la alusión en la ley especial a “propios réditos” sin otra consideración en el campo de la tributación, sólo puede ser cubierta con las normas civiles del régimen patrimonial matrimonial.

Es que el sistema tributario de imposición individual instituido no brindó soluciones específicas alterantes de disposiciones comunes.

Por ello, con la opción legislativa por aquel sistema y la creación del concepto “réditos propios”, se observa, más que un repudio de la norma tributaria a las disposiciones civiles, una filiación a sus principios.

En cambio, el proyecto del P.E. que receptó el sistema de imposición por hogar – artículo 72 –, considerando al marido y a la mujer como un solo contribuyente y sumaba las rentas de ambos, alteraba nítidamente las normas civiles del régimen económico matrimonial instituido en la reforma al Código Civil del año 1926.

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, págs. 82 a 87.

² Pisman, E., *Op. cit.*, pág. 107.

Es en el tratamiento parlamentario que se opta por el sistema opuesto de atribución individual, por lo cual, el enfático desconocimiento impositivo al carácter ganancial otorgado por el Código Civil a las rentas, podría estar orientada a reafirmar el sistema de imposición individual elegido en Diputados, para que los cónyuges no declaren por mitades o en conjunto las rentas gananciales como señala el sistema opuesto; y consecuentemente se resalta, que cada esposo debe tributar por sus réditos propios.

Consideramos que esa interpretación le da fundamento al texto, y la avala el sentido mismo de la reforma del año 1946, que con redacción rigurosa definirá con mayor precisión el contenido del instituto fiscal.

Afirmamos que armoniza con la legislación civil, y coincidimos con la doctrina que el sistema atiende a los principios de capacidad contributiva o personalidad del impuesto.¹

1.1.4.5. Primera Conclusión:

De todo lo expuesto, al consagrarse un típico sistema de imposición individual sin atribución específica, consideramos hubiera bastado con plasmar legislativamente *“el impuesto a los réditos se aplicará a cada cónyuge sobre el monto de sus propios réditos, de acuerdo a las disposiciones civiles”*, obviando la equívoca fórmula *“Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges no rige a los fines del impuesto...”*.

2. El instituto en la ley de réditos n° 11.682:²

2.1. Introducción:

¹ Pasmán, E., *Op. cit.*, pág. 97; cuando trata de justificar que el sistema por hogar no contradice el principio de la personalidad, cita a Lutz, quien *“opina que la capacidad impositiva sólo puede determinarse en base a la persona que debe tributar y no en relación a un grupo de ellas, no existiendo, a su juicio, ninguna razón que pueda modificar este concepto respecto de los casados”*.

² Texto ordenado según decretos n° 18.229/43 (B.O. 5/1/1944) y n° 14.338/46 (B.O. 27/5/1946) - ratificado por ley 12922 (B.O. 27/06/1947).

El instituto preceptuado en forma embrionaria en el artículo 61 de la ley de procedimientos n° 11.683/32, se configura de manera prácticamente definitiva con la modificación de la ley del impuesto a los réditos n° 11.682 por decreto ley 14.338, ratificado por ley 12.922, que incorpora los artículos 27 a 29¹, de la siguiente forma:

Artículo 27: *“Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges, no rigen a los fines del impuesto a los réditos, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes”.*

Artículo 28: *“Corresponde atribuir a cada cónyuge los réditos provenientes de:*

a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria),

b) Bienes propios,

*c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre y cuando, tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición, que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugne de simulado el acto.*²

Artículo 29: *“Corresponde atribuir totalmente al marido los réditos de bienes gananciales, excepto:*

a) Que se trate de un bien ganancial adquirido por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente artículo, apartado c);

b) Que exista separación judicial de bienes;

c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”.

2.2. Réditos de los hijos menores de edad y la prohibición de sociedades entre cónyuges:

¹ Nota: En tanto la regulación relativa a los cónyuges como sujetos de los deberes impositivos – responsables de los réditos –, se va a mantener en el mismo cuerpo ritual - artículos 16 y 17 del decreto n° 14.341/46 (B.O. 20/05/1946), ratificado por ley 12.965 (B.O. 16/04/1947).

² Se subraya la parte de la norma que refleja la congruencia con la institución civil de los bienes reservados a la mujer.

Antes de analizar los artículos transcritos objeto propio del presente trabajo sobre sociedad conyugal, repasamos los dispositivos siguientes acerca de los réditos de los hijos menores de edad y la sociedad entre cónyuges, por los eventuales efectos que pudieran tener sobre aquella.

2.2.1. Réditos de los hijos menores de edad:

Al respecto, la ley del gravamen establece que *“Los réditos de hijos menores de edad deberán ser declarados por la persona que tenga el usufructo de los mismos”* - artículo 30 ley 11.682.

La norma recurre a la figura civil del derecho real de usufructo, y como refiere a réditos de los hijos, se infiere que lo circunscribe al legal, que se adjudica al padre y la madre sobre *“...todos los bienes de sus hijos legítimos que estén bajo la patria potestad...”*, art. 287 Código Civil (texto original) y 2816 y conc. CCiv. y art. 3º, inc. 2º, d, ley 11.357.

El efecto impositivo es que al cónyuge usufructuario – padre y madre por mitades o, en su caso, uno de ellos – se le imputan como propias y debe declarar en carácter de contribuyente los réditos – usufructo - que obtiene de los bienes de los hijos menores de edad – inc. 1º del artículo 16 ley 11.683 según decreto n° 14.341/46 -.

2.2.2. Presunción objetiva de rentas en la prohibición de sociedades entre cónyuges:

A las provenientes de sociedades entre ellos, se le dio el siguiente tratamiento:

El Artículo 31 ley 11.682 dispuso que *“A los efectos del presente gravamen no son admisibles las sociedades entre cónyuges. Cuando en una explotación, comercio, industria, etc., que realiza uno de los cónyuges, el otro aportara bienes propios u otros que le pertenecen, entendiéndose por tales los enumerados en los incisos b) y c) del artículo 28, a los fines de la liquidación del impuesto, se presume de derecho que el rédito que corresponde al cónyuge que aportó tales bienes, equivale al interés que fija para descuentos comerciales la institución oficial encargada de ello, salvo en el caso de inmuebles en que se considerará*

rédito el valor locativo determinado en la forma dispuesta en los artículos pertinentes. Dicho interés o valor locativo, se aplicará exclusivamente sobre valores efectivamente aportados y necesarios para la explotación, comercio, etc.- Cuando por la modalidad de la explotación o atento a las características del bien aportado, etc., se justificara un tratamiento distinto al dispuesto precedentemente, la Dirección determinará la retribución que corresponde, adoptando un procedimiento racional y equitativo”.

El precepto tributario es conteste con la interpretación clásica que se hacía en derecho privado respecto a la prohibición de sociedades entre cónyuges – no prohibidas expresamente por el Código Civil - en el entendimiento que con la constitución podían alterar la inmutabilidad del régimen patrimonial matrimonial – v.g. mediante donaciones entre sí – o defraudar a terceros sustrayendo bienes afectados al pago de sus obligaciones, pero que con la evolución legislativa y principalmente con la sanción de la ley de sociedades – ley n° 19.550 -, fue considerada un anacronismo.¹

El artículo comentado establece una presunción objetiva de rentas para el cónyuge que aporta bienes a una explotación, comercio, industria, etc. de su consorte, porque debe declarar como rédito el equivalente al interés que produciría el bien aportado, o si se trata de inmueble el equivalente al valor locativo del mismo, en tanto prohibía la sociedad entre cónyuges; mientras que el cónyuge dueño de la explotación declaraba los rendimientos de dichos negocios, sin mellar en ningún caso, el sistema de imposición individual receptado en los dispositivos antes reseñados.

La administración tributaria se basó en ese dispositivo, para determinar el impuesto en la causa “Sánchez Elía” que más adelante comentaremos.²

2.3. Los artículos 16 y 17 de la ley de procedimientos tributarios:

Por su lado, la nueva redacción de la ley de procedimental n° 11.683, según Decreto n° 14.341/46, contemplaba como contribuyentes - responsables por deuda propia - a los esposos

¹ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág. 282 y sig.

² *Cam. Nac. de Apel. en lo Federal, Sala Contencioso administrativo, “Impuestos”, Año 1967, (T. XXV), La Ley, pág. 232 y sig.*

por sus réditos propios, en el Capítulo III “Sujetos de los deberes impositivos”, que trae como novedad la inclusión de una definición legislativa de rédito propio y dice:

Son “Responsables por deuda propia” ... “Los esposos por sus réditos propios, entendiéndose por tales, con prescindencia del carácter ganancial que el Código Civil asigna a las rentas de los cónyuges, los réditos producidos por los bienes propios o por la actividad personal de cada esposo, los obtenidos por la explotación de los bienes adquiridos con el producto de la actividad personal de la esposa y, en general, aquéllos de que cada cual tiene la facultad de disponer de acuerdo con el derecho civil; con la salvedad de que se atribuirán a cada cónyuge, proporcionalmente al valor económico de los respectivos aportes, los obtenidos en empresas o explotaciones en que concurren capitales y actividades de uno y otro”, inc. 5to. del artículo 16, según Decreto n° 14.341/46.

Con la ratificación por ley n° 12.965/47 del decreto citado, se sustituye el mencionado inc. 5to. del artículo 16, cuyo texto no sufre alteraciones, salvo el último párrafo que queda redactado de la siguiente forma: “...con la salvedad de que, en los casos de empresas o explotaciones en que concurren capitales y actividades de uno y otro, los réditos se atribuirán a cada cónyuge en la forma que señalan las disposiciones que rigen el impuesto a los réditos”.

Asimismo, la ley de rito fiscal consagraba como “Responsables del cumplimiento de la deuda ajena”, entre otros a: “El cónyuge que perciba y disponga de todos los réditos propios del otro”, inc. 1° del artículo 17, según Decreto n° 14.341/46, texto ratificado por ley n° 12.965/47, del que se descarta también la consideración de otra clase de réditos por fuera de los “réditos propios” mencionados.

2.4. La interpretación administrativa, jurisprudencial y doctrinaria:

2.4.1. Interpretación administrativa:

La reglamentación respectiva disponía “Los réditos provenientes de bienes muebles gananciales serán declarados por la esposa cuando se compruebe fehacientemente que han

sido adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, empleo, oficio, comercio o industria”, artículo 52 reglamentario.¹

El precepto reglamentario se dicta siguiendo los criterios del Código Civil y ley 11.357.

Además, a poco de la vigencia del nuevo texto de la ley de réditos – Decreto-Ley n° 14.338/46 -, la Dirección General del Impuesto deberá evacuar una “Consulta de N. M. P.” relativa a delimitar los réditos provenientes de actividades personales, bienes propios y frutos obtenidos del ejercicio de profesión o empleo, de la sociedad conyugal, que procedemos a puntualizar en sus aspectos centrales.²

El organismo administrativo en su examen, va a comparar las normas fiscales y del Código Civil, con el objeto de poner de manifiesto – según su interpretación - las diferencias de criterios entre ellas.

Por ello, en primer lugar, destaca que el artículo 27 de la ley de réditos deja establecido como principio *“que el carácter ganancial dado por el Código Civil a ciertos bienes de la sociedad no será el adoptado a los efectos de la aplicación del gravamen”*.³

Al entrar en el análisis de las actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria) reseñadas en el inc. a) del artículo 28 del Decreto la ley de réditos, y cotejarlas con la definición de bienes gananciales que hace el Código Civil en el artículo 1272; infiere en estos supuestos la dualidad de criterios y afirma *“El Decreto-Ley considera como rédito imponible a cada cónyuge, el producido que obtenga de su actividad personal; mientras que el Código consigna tales ingresos como patrimonio exclusivo de la sociedad”*.⁴

A nuestro juicio la interpretación administrativa conlleva un error frecuente consistente en no distinguir que nuestro régimen patrimonial matrimonial es de comunidad diferida, con lo cual durante su vigencia cada cónyuge tiene bienes de su titularidad, sean propios o gananciales; de ahí que no se pueda sostener que existan ingresos durante la vigencia del régimen de comunidad que sean “patrimonio exclusivo de la sociedad”.

Ello nos conduce a negar la dualidad de criterios que afirma la administración entre normas fiscales y civiles.

¹ Artículo 52 reglamentario ley 11.683, citado por López, A. y Villalba, M., *El Nuevo Impuesto a los Réditos*, T. I, pág. 131, Ed. Contabilidad Moderna, Año 1947

² Consulta de N. M. P. s/ Sociedades Conyugales, en Revista Impuestos, Tomo IV, año 1946, págs. 319 a 321.

³ *Ibidem*, pág. 319.

⁴ *Ibidem*, pág. 320.

Mientras que el intérprete administrativo al analizar el inc. b) del artículo 28, sostiene “no existe diferencia alguna” porque “el concepto establecido por el codificador es el mismo seguido por el mencionado decreto, es decir, que se considerarán como bienes propios, aquellos que los cónyuges aporten en el momento del matrimonio y los que obtengan en su transcurso, por herencia, legado o donación”.¹

En rigor, la ley tributaria está refiriendo a las rentas obtenidas de bienes propios en el mencionado inc. b), y como no define ni califica a los bienes propios, es necesario recurrir a los criterios civiles para poder determinarlos.

El único concepto que trae la legislación fiscal es el de rédito propio, plasmado en el inc. 5to. del art. 16 del Decreto n° 14.341/46, comentado en el punto precedente.

La consulta no aclara que los réditos de los bienes propios, conforme a las reglas civiles, en principio corresponden al marido, salvo que la mujer asumiera la gestión de esos bienes aprovechándose de los mismos.

En el tratamiento que efectúa del inc. c) del artículo 28, arrastra el equívoco que tuvo al analizar el inc. a) del mismo artículo, afirmando que el Código Civil atribuye el carácter de ganancial “a los bienes que se adquieran con dichos frutos, mientras que el Decreto-Ley los incluye en la categoría de bienes propios”.²

En efecto, la ley fiscal lo único que establece es que los bienes adquiridos con esos frutos, se le computen a cada cónyuge a los fines de la determinación del tributo.

Sin embargo, la administración al glosar el inciso mencionado, sostiene que, en principio, se trata del mismo caso del inc. a), por la salvedad referida “a los bienes que la mujer adquiera con lo percibido de su profesión, oficio, etc...”. Y luego de recordar que el Código Civil colocaba a la mujer en un plano de inferioridad, mientras la ley 11.357 “ha colocado a la mujer en la sociedad conyugal en un pie de igualdad jurídica con el hombre”.³

Derivando de ello, que con la ley 11.357 “...la mujer casada mayor de edad, puede sin autorización marital o judicial, ejercer profesión, empleo, etc., administrando y disponiendo libremente del producido que en tales actividades obtenga, pudiendo adquirir con ello toda clase de bienes, los cuales podrá administrar con entera libertad”.⁴

¹ Consulta de N. M. P. s/ Sociedades Conyugales, en Revista Impuestos, Tomo IV, año 1946, pág.320.

² *Ibidem.*

³ *Ibidem.*

⁴ Consulta de N. M. P. s/ Sociedades Conyugales, en Revista Impuestos, Tomo IV, año 1946, pág.320.

Al respecto hay que considerar, por un lado, que de acuerdo a la doctrina civilista más relevante, dicho pte de igualdad recién se alcanzaría con la sanción de la ley 17.711/68.¹

Por el otro, no concreta o nada dice respecto a la salvedad contenida en el inc. c) del artículo 28 de la ley de réditos, respecto a que *“tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición, que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugne de simulado el acto”*; caso contrario, civilmente son gananciales ordinarios de administración marital, y por ende, fiscalmente esas rentas las deberá declarar el marido.

Finalmente, el administrador glosa el artículo 29 de la ley de réditos, y dice que *“Tampoco se aprecian diferencias de criterio en estas disposiciones, por cuanto el Código establece y la ley 11.357 lo confirma, que la administración de la sociedad conyugal estará a cargo del marido, salvo manifestación de voluntad en contrario de la mujer que deberá constar a tal efecto, en un registro especial de mandatos”*.²

Es ambiguo en su interpretación, por cuanto el mandato presunto a favor del marido se da respecto de bienes propios de la mujer, y no de bienes gananciales como los mencionados en el artículo 29, que en caso de no haberse dejado constancia del origen de los fondos en la escritura, serán gananciales ordinarios de administración del marido.

Por último, refiere al artículo 31 del Decreto n° 14.338/46, que entiende concordante con las normas del Código Civil, por considerar *“no admisibles las sociedades que puedan concretarse entre los cónyuges a los efectos de la aplicación del gravamen”*.³

En rigor, tal concordancia no surgía de las normas del Código Civil, por cuanto la doctrina civilista enseña, que antes de la ley 17.711, no existía en el Código Civil norma expresa que prohibiera a los cónyuges constituir contrato de sociedad; pero las opiniones no eran favorables, pues se partía del “supuesto de que se simulaba la sociedad para fines extraños a la constitución lícita de un ente societario”; facilitando así el fraude de un cónyuge hacia el otro, o a hacerse donaciones que están prohibidas entre los esposos, o podrían importar fraude a terceros en supuesto que un cónyuge aportase bienes que estaban afectados al pago de obligaciones – artículo 5to. ley 11.357 -.⁴

¹ Llambías, J., *Op. cit.*, págs. 111 y 113; Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 21.; Sambrizzi, E., “La reforma de la ley 17.711 a los artículos 1276 y 1277 del Código Civil”, en ED, 24/06/2008; entre otros.

² *Ibidem.*

³ *Ibidem.*

⁴ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.* págs. 278, sig., y 282.

2.4.2. Interpretación jurisprudencial:

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal, Sala Contencioso Administrativo en el fallo “Sánchez Elías c/ Fisco Nac. (DGI)” del 15/09/1966, al tener que interpretar el instituto tratado aplicará, entre otras cuestiones, la prohibición de formación de sociedades entre cónyuges prevista en la ley de réditos.

Los esposos Horacio Sánchez Elía y Josefina Álzaga Unzué de Sánchez Elía, demandan al Fisco Nacional (DGI), por repetición de impuestos. Se trata de dos demandas que por ser idénticas se terminan acumulando a la del esposo.¹

El actor relata ser el propietario de un campo y su esposa de dos. *“Estos campos los explotan en conjunto y reparten las utilidades por partes iguales, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 1261, 1271, 1272 y 1276 del Código Civil”*.²

La Dirección Impositiva, en cambio, les asigna un valor locativo a los de su esposa y le atribuye toda la ganancia de la explotación al esposo. Éste considera que *“viola los arts. 14, 16, 17 y 67 inc. 11 de la Constitución Nacional y por ello tacha de inconstitucionales los artículos 27, 28 y 29 de la ley 11.682, en razón de no poder la ley tributaria modificar el Código Civil y ser imposible gravar a una persona por bienes pertenecientes a otra”*.³

Además, se agravia porque *“el contrato de locación que pretende el fisco suponer existe entre los cónyuges está prohibido por las disposiciones de los artículos 1160, 1217 y 1219 del mismo Código”*.⁴

El accionante en la apelación reitera la tacha de inconstitucionalidad de los arts. 27 y 31 de la ley 11.682 y respecto al último precepto omitió hacerlo en primera instancia, pero es tratada en segunda instancia.

La Cámara afirma que válidamente la ley tributaria ha podido apartarse de la legislación de fondo sobre distribución de réditos o frutos entre los cónyuges – artículos 27 a 31 ley 11.682.

Sostuvo al respecto que “la ley tributaria no modifica el Código – ni lo pretende – sino que contempla situaciones diferentes, y basándose en el fallo de CSJ “Marchese” sostiene la no

¹ *Sánchez Elías c/ Fisco Nac. (DGI) s/ repetición” del 15/09/1966, “Impuestos”, Año 1967 (T.XXV), La Ley, pág. 233.*

² *Ibidem.*

³ *Ibidem.*

⁴ *Ibidem.*

vigencia en el ámbito tributario de las disposiciones del Código respecto de los réditos de carácter ganancial, señalando que las disposiciones del Código Civil no prevalecen sobre la ley fiscal.

Y en relación al planteo que por el sistema elegido en la ley fiscal se estaría gravando a una persona por bienes pertenecientes a otra, el fallo afirma que *“Sobre esto rige el Código, pues se trata de materia que le es propia, y el art. 1272 dice que son gananciales los frutos naturales y civiles de los bienes comunes o de los propios de cada uno de los cónyuges. A su turno, el art. 1276 dispone ser el marido el administrador legítimo de todos los bienes del matrimonio, cuyas rentas no se separan sino en los supuestos contemplados por dicho cuerpo legal y la ley 11.357, supuestos no invocados en autos”*.¹

La afirmación contenida en el último párrafo, es equívoca por cuanto pareciera responder al texto originario del artículo 1276, donde el marido administraba y disponía a título de dueño de los bienes gananciales, con total libertad, salvo para donar inmuebles que requería autorización de la mujer o venia judicial. Y se aprovechaba de los frutos de esos bienes gananciales, los que podía libremente gastar o reinvertir.²

En tanto que con el régimen de la ley n° 11.357, los frutos de los bienes propios y gananciales cuya administración ejercía la mujer o le estaban reservados, pertenecían a ella.³

Se reafirma con lo expuesto, que aún a varios años de la vigencia de la ley 11.357, el sistema normativo civil continúa siendo de difícil interpretación. Ello había motivado un proyecto de reforma de ley en el año 1947 que más adelante comentaremos.⁴

En resumen, se reitera en el fallo la constitucionalidad de las normas fiscales que la CSJN sostuvo en la causa “Marchese”, en el entendimiento que las normas tributarias por ser de derecho público pueden apartarse del Código Civil destinado a regular relaciones privadas; y como consecuencia de ello, aplica la prohibición indubitable de constitución de sociedades entre cónyuges establecida en la ley de réditos.

Para ello se funda también en los casos “Tamburini” y “Rosarios”, donde la CSJN deja establecido que cualquiera sea la interpretación que se quiera dar a las disposiciones de la ley civil sobre el régimen de la sociedad conyugal, no podrán prevalecer sobre la ley fiscal; y que

¹ *Sánchez Elías c/ Fisco Nac. (DGI) s/ repetición* del 15/09/1966, “Impuestos”, Año 1967 (T.XXV), La Ley, pág.233.

² *Belluscio, A., Op. cit., pág. 82.*

³ *Bueres, A. y Highton, E., Op. cit., págs. 174 y 175.*

⁴ *Proyecto de ley de modificación al artículo 3°, inc. 2° apartado a) y c) de la ley 11.357 presentado el 26 de marzo de 1947 a la Comisión de Legislación General de la Cámara de Diputados, por distintos diputados y fundamentado por Félix J. Liceaga.*

el artículo 31 ley 11.682 al no admitir la sociedad entre cónyuges, se apartó del derecho privado y dicho apartamiento fue aceptado por el Alto Tribunal.¹

Por otro lado, cabe recordar que la CSJN ya había sostenido la primacía, en materia impositiva, del espíritu y de los principios de la ley especial y el carácter supletorio secundario de los propios del derecho privado.²

Más allá de la riqueza del fallo de Cámara fundado en precedentes relevantes de Corte; por la cuestión traída a examen que debe centrarse principalmente en los artículos 27 y 31 de la ley de réditos, no nos permite conocer a fondo la interpretación de los artículos 28 y 29 de la ley fiscal.

Pero convalida la constitucionalidad del artículo 31 que no sólo prohibía la sociedad entre cónyuges, sino que también indicaba el procedimiento determinativo del gravamen en esos supuestos.

Dicha prohibición de sociedades entre consortes no autoriza a afirmar el desarrollo de un concepto autónomo en materia tributaria, toda vez que igual interpretación hacía la mayoría de la doctrina civilista, por temor al quebrantamiento de las reglas imperativas del régimen patrimonial matrimonial.

2.4.3. Opiniones doctrinarias:

En opinión de López y Villalba³, luego de señalar que la primera parte del artículo 27 (de redacción similar al 28 a la sanción de ley 20.628) es casi idéntica al artículo 65 de la anterior ley 11683, admiten que el derecho fiscal puede apartarse del derecho privado, toda vez que esa norma superó el test de constitucionalidad en la causa “Marchese”, pero omiten señalar los dispositivos tributarios que materializan tal alejamiento de las normas civiles.⁴

Cuando glosan los artículos 28 y 29 del decreto 14.338/46 (artículos 29 y 30 al sancionarse la ley 20.628) sobre el impuesto a los réditos, sostienen que el redactor de esos artículos “*ha respetado los principios consagrados por la ley 11.357, que en su artículo 5º dispone: Los*

¹ Fallos: 249:189; 237:362.

² Fallos: 212:64; 242:456.

³ López, A. y Villalba, M, *Op. cit.*, pág. 128 y sig.

⁴ CSJN, “Marchese, Natalio y otra c/ Nación”.

*bien propios de la mujer y los bienes gananciales que ella adquiriera no responden por la deuda del marido, ni los bienes propios del marido y los gananciales que el administre responden por las deudas de la mujer”.*¹

No compartimos el encuadre normativo que dan López y Villalba para fundamentar que la ley de réditos “respeta los principios consagrados por la ley 11.357” con base en el artículo 5° de dicha ley que refiere a la responsabilidad por las deudas de los cónyuges - derecho de persecución -, cuando entendemos que lo correcto es fundamentarla en el artículo 3°, inc. 2°, a) y c) misma ley, referido al régimen de gestión de bienes del que emerge la atribución de rentas de los cónyuges.

Además, agregan en sus comentarios, que cuando la ley refiere a los “*bienes adquiridos por la esposa, (inciso c), del artículo 28 (luego artículo 29 de la ley de ganancias), exige que, tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene de alguno de esos conceptos... Es obvio que sólo en contados casos se requiere una escritura de adquisición y ésta no existe cuando se compran títulos y acciones, se deposita dinero a interés, o se contrata una renta vitalicia, etc., etc.; sin embargo, esta circunstancia no deberá impedir que se atribuya a la esposa los réditos adquiridos con ganancias propias*”, y rematan diciendo que dicho criterio es ratificado por el inc. 5to. del artículo 16 de la ley 11683 y por el artículo 52 de la reglamentación.²

Sin embargo, el argumento que la ley de impuesto a los réditos se inspiraba y hasta reproducía las disposiciones de la ley 11.357, mereció el reproche de Giuliani Fonrouge y Navarrine, que entienden que, de ser cierta dicha afirmación, interpretaron equivocadamente la ley 11.357 de dignificación de la mujer, que “*no alteró los principios del Código Civil respecto del carácter de los bienes*”.³

A su turno José María Martín, comparte la crítica que formulara Pasman, relativa a la cuestión que la ley no adhirió al sistema de imposición individual ni al del hogar, diciendo “*... nuestra actual legislación fiscal no se define por ninguno de aquellos dos sistemas de tributación. El*

¹ López, A. y Villalba, M., *Op. cit.*, pág. 130.

² López, A. y Villalba, M., *Op. cit.*, pág. 130 y sig., como base de su argumentación transcriben el inc. 5° del artículo 16 de la ley 11.683 “*Son contribuyentes... los esposos por sus réditos propios, entendiéndose por tales, con prescindencia del carácter ganancial que el Código Civil asigna a las rentas de los cónyuges, los réditos producidos por los bienes propios o por la actividad personal de cada esposo, los obtenidos por la explotación de los bienes adquiridos con el producto de la actividad personal de la esposa y, en general, aquellos de que cada cual tiene la facultad de disponer de acuerdo con el derecho civil*” y el artículo 52 de la reglamentación “*Los réditos provenientes de bienes muebles gananciales serán declarados por la esposa cuando se compruebe fehacientemente que han sido adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, empleo, oficio, comercio o industria*”.

³ Giuliani Fonrouge, C., *Op. cit.*, págs. 337 y 338.

régimen instituido es de carácter sui generis – o si se quiere simplemente “intermedio” -, con la particularidad... que en su aplicación no participa de las bondades propias de cada uno de esos sistemas, pero sí puede recibir las críticas que se formulan a cualquiera de ellos”.¹

Por dicho motivo, propone solucionar los inconvenientes que trae el sistema “intermedio”, con la “*adopción del sistema americano denominado income-splitting*”, es decir, “*normas en virtud de las cuales se permite que cada cónyuge se atribuya la mitad del total de las rentas ganadas por uno o ambos esposos*”.²

Ese sistema ha sido simplificado por medio del procedimiento de los “*joint-returns*” (declaraciones juradas conjuntas), que deben presentarse para obtener los beneficios del *income-splitting* aun cuando sólo uno de los cónyuges tenga réditos. Para ello existe una “*tabla de tasas especial que directamente determina el monto del impuesto que deben pagar ambos cónyuges y que, por supuesto, es el mismo que en total resultaría si cada esposo llenara su propia declaración*”.³

Cuando analiza las disposiciones de la ley de réditos, expresa que es incuestionable la validez jurídica del primero de los preceptos – artículo 27 del decreto n° 14.338/46 (artículo 28 vigente ley 20.628) -, que establece la prescindencia de la ley tributaria respecto a lo ordenado por el Código Civil, porque la ley fiscal puede disponer distintos efectos a una situación que el derecho privado le atribuye otro distinto, criterio que ha sido confirmado por la CSJN.⁴

Al continuar con el comentario a los dos artículos siguientes – artículos 28 y 29 del decreto n° 14.338/46 (artículos 29 y 30 ley de ganancias) – dice que “*La sola lectura de esas normas nos permite apreciar las dificultades interpretativas que se encuentran cuando se procura asimilarlas a uno u otro de los sistemas genéricos de tributación antes descriptos*”.⁵

Y vuelve a la primera norma que establece la prescindencia de la ley civil, para sostener “*...Parecería que el legislador se decidió por no reconocer la comunidad de intereses instituida por el Código Civil lo cual, dicho en otros términos, equivaldría a adoptar el sistema de la tributación individual. Sin embargo, tal cosa no se puede afirmar categóricamente*”.⁶

¹ *Martín, J., Op. cit., pág. 169 y sig.*

² *Ibidem, págs. 179 y 180.*

³ *Ibidem, pág. 180.*

⁴ *Ibidem, pág. 172.*

⁵ *Ibidem, pág. 173.*

⁶ *Ibidem.*

En efecto, por un lado, el artículo 28 – decreto n° 14.338/46 - determina cuales rentas se adjudicarán a cada cónyuge; y por el otro, el artículo 29 – decreto n° 14.338/46 - dispone que *“corresponde atribuir totalmente al marido los réditos de los bienes gananciales, con lo cual se desvirtúa la presunta adopción del sistema de imposición individual”, de ahí que le atribuye a nuestro régimen un carácter sui generis*”.¹

No participamos de la opinión del autor, por cuanto entendemos que el artículo 29 – decreto n° 14.338/46 - no quiebra el sistema de imposición individual, y al separar las rentas no lo hace en base a pautas propias, sino conforme a criterios de la legislación civil.

Por su parte, Spisso y Gutiérrez cuando analizan el impuesto a las ganancias según ley 20.628, al referirse al régimen de administración de la sociedad conyugal, consideran que *“...antes de tratar el régimen vigente, interesa hacer una breve reseña del que rigió con anterioridad a la sanción de la ley 17.711 (Adla, XXVIII-B, 1799), ya que éste pareciera acomodarse más al esquema de la ley 20.628 y de su antecesora la ley 11.682”*.²

Señalan que con *“la sanción de la ley 11.357 (Adla, 1920-1940, 199) en el año 1926, hubo que distinguir cuatro masas de bienes: propios del marido, propios de la mujer, gananciales ordinarios de administración marital y gananciales de administración reservada a la mujer.*

Respecto de esta última categoría existían divergencias en la doctrina acerca de su alcance, no obstante, lo cual cabe sostener que integraban la misma:

a) Los bienes adquiridos con el producto de su profesión, oficio, empleo o comercio, siempre que tratándose de bienes cuyo título de adquisición fuere una escritura pública, se hubiere dejado constancia en ella que los fondos se habían originado en tales actividades.

b) Los bienes adquiridos con los fondos de los bienes propios cuando su percepción era hecha por la mujer. Cabe aclarar que si los frutos de los bienes propios de la mujer los percibía el marido en virtud del mandato de administración que la ley presumía existente en su favor (art. 3º, inc. 2º, ley 11.357), estos frutos se confundían con los gananciales ordinarios, y por ende los bienes con ellos adquiridos eran gananciales ordinarios.

c) Los bienes adquiridos con los frutos de otros gananciales de administración reservada, siempre que se hubiere dejado constancia del origen de los fondos, cuando el título de adquisición fuere una escritura pública.

¹ Martín, J., *Op. cit.*, pág 173.

² Spisso, R. y Gutiérrez, D., *“La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”*, en *Revista Jurídica Argentina*, en *La Ley*, Tomo 1990- A, págs. 956 a 971.

En cambio, quedaban excluidos de la administración reservada de la mujer:

a) Los adquiridos por hechos fortuitos (lotería, juego, apuestas, etc.).

*b) Los propios, o los gananciales que habrían sido de administración reservada de la mujer, si se hubiera dejado constancia en la escritura pública de adquisición del origen de los fondos (art. 1246, Cód. Civil y art. 3º, inc. 2º a, ley 11.357)”.*¹

Seguidamente, luego de describir el régimen instituido por la ley n° 11.357 del año 1926, vuelven a focalizarse en la reforma operada por ley 17.711 respecto a la gestión de bienes, destacando que establece el principio de que cada cónyuge administra y dispone de sus bienes propios y de los gananciales que adquiriera, con las restricciones establecidas para ciertos actos de disposición (artículo 1277 Código Civil).²

Sin embargo, omiten dar tratamiento al régimen “... que rigió con anterioridad a la sanción de la ley 17.711...”, en el contexto de la ley de réditos n° 11.682, para poder corroborar la afirmación que hacen respecto a que la ley 11.357, “... pareciera acomodarse más al esquema de la ley 20.628 y de su antecesora la ley 11.682”.³

Es decir, describen el régimen de la ley de ampliación de los derechos civiles de la mujer casada, pero no analizan cómo se relacionan con el sistema establecido en la ley de réditos, resultando poco significativo para la etapa de la evolución legislativa que estamos tratando.

2.4.4. Proyecto de Reforma a la ley 11.357 del año 1947:

Las controversias suscitadas en la interpretación y aplicación de la ley de ampliación de los derechos civiles de la mujer casada, motivaron un proyecto de modificación al artículo 3º inc. 2º ap. a) y c) de la ley 11.357 que establecía:

“a) La mujer casada, mayor de edad, tiene capacidad legal para adquirir y transferir bienes inmuebles sin necesidad de autorización marital o judicial, ni de manifestación alguna;

¹ Spisso, R. y Gutiérrez, D., “La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”, en *Revista Jurídica Argentina, en La Ley, Tomo 1990- A, págs. 959 y 960.*

² *Ibidem, pág. 960.*

³ *Ibidem, pág. 959.*

b) *Las escrituras de transferencia de dominio que con anterioridad a esta ley se hubieren otorgado sin esos requisitos se considerarán legalmente válidas, respecto de los terceros adquirentes de buena fe;*

c) *Para que el marido tenga la administración de los bienes de la mujer se requiere mandato expreso conferido por ésta”.*¹

En las consideraciones expuestas en la elevación del proyecto a la Comisión de Legislación General, se señala que *“Los propósitos que inspiraron la sanción de la ley 11.357, han sido desvirtuados en su aplicación, debido a que sus disposiciones tenían un carácter restrictivo y que se ha agravado con la interpretación de la jurisprudencia de nuestros tribunales, lo que ha creado una situación de incertidumbre que prácticamente hace que subsista la incapacidad jurídica para la mujer casada”.*²

Con relación a las adquisiciones de inmuebles enuncia *“El criterio que ha prevalecido, es el de subordinar la capacidad jurídica de la mujer casada a una cuestión meramente formal y casuística, como es la manifestación que debe asentar en la escritura respecto de la procedencia del dinero con que realiza la operación de compra de la propiedad”.*

“Sentado este principio, si la mujer hace la manifestación, tiene capacidad para disponer del bien, y si no la hace, para enajenarlo se requiere la autorización marital” ... “que no puede admitirse que la capacidad de la mujer casada quede subordinada exclusivamente a ese formulismo, como para sostener que si hace la manifestación rigen las disposiciones de la ley 11.357 y si no la hace se somete a las incapacidades del Código Civil”.

*“...El proyecto... coloca en un pie de igualdad al marido y a la mujer para administrar y disponer de los bienes que cada uno adquiera a su nombre personal, con lo que responderá por las obligaciones que contraigan, salvo las que sean de carácter solidarias (...).”*³

En lo relativo a la presunción legal de mandato de administración en favor del marido, relata... *“La ley 11.357 al establecer la presunción de que el marido tiene la administración de los bienes de la mujer coloca a ésta en una situación de violencia moral para ejercitar sus derechos, tiene que formular una manifestación contraria en un registro especial revocando*

¹ Proyecto de ley de modificación de la ley 11.357, presentado por Félix J. Liceaga a la Comisión de Legislación General de la Cámara de Diputados de la Nación el 26/03/1947, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, Año 1946, Tomo XI, Período Extraordinario del 21/03/1947 al 30/04/1947, págs. 39 a 41.

² Proyecto de ley de modificación de la ley 11.357, presentado por Félix J. Liceaga a la Comisión de Legislación General de la Cámara de Diputados de la Nación el 26/03/1947, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, Año 1946, Tomo XI, Período Extraordinario del 21/03/1947 al 30/04/1947, pág. 39.

³ *Ibidem*, págs.39 y 40.

*ese mandato tácito, lo que equivale a declarar que no tiene confianza en que su esposo administre sus bienes. Por esta causa debe suprimirse en nuestra legislación la presunción de ese mandato tácito y establecerse que debe ser expreso”.*¹

Y en lo referente a la constitución de sociedades, dice *“La doctrina y la jurisprudencia son contradictorias respecto de si los esposos pueden formar sociedades comerciales entre sí o con terceras personas, para concluir con esa incertidumbre debe autorizárseles expresamente para la constitución de esas sociedades...”*²

A este último respecto, la ley de réditos fue categórica al establecer “no son admisibles las sociedades entre cónyuges” en el ya comentado artículo 31, y disponiendo la forma que debían liquidar el gravamen los cónyuges cuando uno tenía una explotación y el otro aportaba bienes, disponiendo en tal caso que éste último declare el equivalente a intereses o en caso de inmuebles, a su valor locativo.

El espíritu del proyecto de reforma a la ley 11.357 de 1947 alcanzará consagración legislativa recién con la sanción de la ley 17.711/69, pero en su motivación está presente las diferentes lecturas que se hacían a las normas sobre los derechos civiles de la mujer casada del año 1926, y que reiteramos, incidieron en la interpretación de la ley de réditos.

2.5. Nuestra interpretación:

2.5.1. Introducción:

El tratamiento de los cónyuges en su calidad de contribuyentes pasa a tener regulación específica en los artículos 27 a 29 de la ley de réditos n° 11.682, texto ordenado según decreto ley 14.338.

Además, la ley de procedimientos incorpora una definición sobre réditos propios de los esposos – inc. 5to., art. 16, ley 11.683 -, manteniendo en ese texto la figura del cónyuge como responsable – inc. 1º, art. 17 ley citada -.

Con la redacción de los tres artículos nucleares, el legislador completa y define con mayor precisión la norma sustancial, pues antes sólo preceptuaba que el carácter ganancial asignado

¹ *Ibíd.*, pág.40.

² *Ibíd.*

por el Código Civil a los réditos de los cónyuges, no regía a los fines del impuesto, y que a cada consorte se le atribuirían sus réditos propios.

De la literalidad del texto del artículo 27 de la ley de réditos (artículo 28 ley 20.628) se advierte la ausencia del término “réditos propios”, al igual que en los dos artículos siguientes.

Sin perjuicio de ello, el vocablo “réditos propios” se sigue empleado en la nueva redacción de la ley de procedimientos n° 11.683, en el Capítulo III “Sujetos de los deberes impositivos”, que señala como responsables por deuda propia, a los esposos por sus “réditos propios” y seguidamente puntualiza que debe entenderse por ellos, “...*los réditos producidos por los bienes propios o por la actividad personal de cada esposo, los obtenidos por la explotación de los bienes adquiridos con el producto de la actividad personal de la esposa y, en general, aquéllos de que cada cual tiene la facultad de disponer de acuerdo con el derecho civil...*” – inc. 5to. del artículo 16, según Decreto n° 14.341/46, ratificado por ley 12.965 -.

Igualmente, cuando la ley de rito fiscal determina a los “Responsables del cumplimiento de la deuda ajena”, vuelve a emplear la expresión “réditos propios” al preceptuar: “*El cónyuge que perciba y disponga de todos los réditos propios del otro*” - inc. 1° del artículo 17 ley de rito según Decreto 14.341/46, ratificado por ley 12.965.

La reglamentación en el artículo 52 es consonante con aquella definición de “réditos propios” cuando expresa “*Los réditos provenientes de bienes muebles gananciales serán declarados por la esposa cuando se compruebe fehacientemente que han sido adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, empleo, oficio, comercio o industria*”.¹

Las disposiciones reglamentarias integran la ley, según tiene dicho el Alto Tribunal, en la medida que en su dictado no se hayan excedido de las facultades reglamentarias del P.E. y respeten el espíritu legislativo de la norma, siendo entonces aquéllas valiosas en la tarea interpretativa.²

A continuación, glosamos los dispositivos que atribuyen los réditos de los cónyuges durante la sociedad conyugal, según los artículos 27, 28 y 29 de la ley de réditos.

El primero de los preceptos proviene de la ley de procedimientos del año 1932, cuando expresa “*Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges, no rigen a los fines del impuesto a los réditos...*”.

¹ López, A., y Villalba, M., *Op. cit.*, pág. 131.

² Fallos: 22:450; 115:296; 180:343; 187:449; 189:219; 190:301 y 407; 202:193.

Comentamos que resulta equívoco, pero que la intención legislativa al consagrarlo habría sido reafirmar el sistema de imposición individual, por tanto, lo glosaremos luego de los dispositivos siguientes.

2.5.2. El artículo 28 de la ley de réditos:

Al examinar el artículo 28 de la ley de réditos (artículo 29 de la ley de ganancias), que expresa “*Corresponde atribuir a cada cónyuge los réditos provenientes de*” y los menciona en tres incisos, se advierte que remite inequívocamente a las disposiciones del Código Civil y ley 11.357.

En efecto, el inc a) del artículo 28 menciona las “*Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria)*”, que se deben atribuir a cada cónyuge. En el régimen de la ley 11.357, art. 3º, inc. 2º, a), se excluyó de la administración del marido, los llamados bienes gananciales de administración reservada a la mujer, masa conformada por el producido de su profesión, empleo, comercio o industria y los frutos obtenidos de los mismos.¹

Entonces, la ley de réditos no califica a esas rentas, sólo dispone que sean atribuidas al cónyuge que las obtiene - al que ejercita dicha actividad -, por constituirse tributariamente en “*rédito propio*” de cada consorte, en correspondencia con las normas civiles de titularidad de las rentas según el régimen de gestión y disposición de bienes del matrimonio.

Incluimos entre ellas, a los réditos de los derechos amparados por la propiedad intelectual (ley 11.723), que en principio estaban exentos de tributar, salvo que excedieran de “*\$. 6.000 por año fiscal y siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores, y que las respectivas obras estén debidamente inscriptas en el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual*”.²

Antes de la reforma de 1968 al Código Civil, el carácter propio o ganancial del aspecto pecuniario de los derechos intelectuales, dividió a la doctrina. Así, Bibiloni, Borda y Spota, sostuvieron la calidad de propia. En tanto Guastavino, la ganancialidad fundándose en el quinto párrafo del art. 1272 del Código Civil, que asigna el carácter de ganancial a los frutos

¹ Bueres, A., y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 172 y sig.

² Artículo 19, inc. J, Dto. 14.338, modif. ley 11682.

civiles del trabajo o profesión. La jurisprudencia adhirió a la tesis de la ganancialidad en la sucesión de Roberto Arlt, fallo del 7/9/1967.¹

Teniendo en cuenta la solución consagrada jurisprudencialmente, la administración y disposición de los réditos de la propiedad intelectual corresponde al cónyuge titular de la obra, por tratarse de frutos del peculio personal – art. 1276 del CCiv. y ley 11.357, art. 3, inc. 2, a), primer párrafo -; motivo por el cual, es el consorte contribuyente en el caso de exceder la suma establecida por año fiscal, según inciso a) art. 28 ley 11.682.-.

El inc. b) del artículo 28 refiere a “Bienes propios”. La norma tributaria dice que a cada cónyuge se le deben atribuir los réditos obtenidos de sus bienes propios, siendo ésta una calificación civil.

Con relación a los bienes propios del marido *“tenía las mismas facultades de administración y disposición que si hubiera sido soltero”*. El art. 1255, CCiv., disponía sobre este punto: *“Los bienes que el marido llevó al matrimonio, y los que después adquirió por donaciones, herencias o legados, pueden ser enajenados por él, sin dependencia del consentimiento de la mujer, o de autorización judicial”*.²

Por su parte, la ley 11.357, art. 3º, inc. 2º, c), excluyó de la administración del marido los bienes propios de la mujer, aunque presumió la existencia de un mandato de administración a favor de aquél mientras la mujer expresamente no lo revocara.³

Se podría interpretar que la ley de réditos, ha seguido el criterio de la titularidad del bien, inhibiendo la regla de mandato presunto en favor del marido, y presuponer que los réditos provenientes de bienes propios de la mujer se le atribuyan a ella, por ser la titular de esos bienes. De tal forma, la ley impositiva alteraría, aunque de modo parcial, la disposición civil del mandato presunto de administración.

Podría derivarse igual interpretación de la definición legislativa contenida en el inc. 5º del artículo 16, Decreto nº 14.341/46, cuando establece que son *“Responsables por deuda propia”* (...) *“Los esposos por sus réditos propios, entendiéndose por tales, con prescindencia del carácter ganancial que el Código Civil asigna a las rentas de los cónyuges, los réditos producidos por los bienes propios (...)”*. Pero remata *“(...) y, en general, aquéllos de que cada cual tiene la facultad de disponer de acuerdo con el derecho civil...”*.

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 64 y sig.

² Belluscio, A., *Op. cit.*, pág.80.

³ Bueres, A. y Highton, E. *Op. cit.*, pág. 172 y sig.

Esa definición legislativa de “rédito propio” como aquel que cada cónyuge “tiene facultad de disponer de acuerdo con el derecho civil”; dilucida la problemática de los réditos producidos por los bienes propios de la mujer, por cuanto las facultades de disposición estaban puestas en cabeza del marido, mientras la mujer no revocara el mandato presunto de ley o actuara en cada caso ejercitando los poderes de administración y disposición ella misma, conforme a las disposiciones civiles.¹

Tal como lo expresamos al considerar la expresión “réditos propios”, el criterio para determinar el cónyuge titular del rédito viene dado por las reglas de gestión de bienes de los esposos y no por la adquisición del bien, en tanto el adquirente no siempre las aprovechaba.

Una interpretación contraria a la que proponemos, implicaría un apartamiento caprichoso de principios civiles a los que la ley fiscal remite sin condicionantes a esta altura de la evolución legislativa.

Por consiguiente, el inc. b) del artículo 28 de la ley de réditos lo interpretamos en el sentido que si la mujer ejercita actos de administración y disposición o revoca el mandato presumido por ley – mediante inscripción en el Registro Público o bien por actuación personal en cada caso -, es contribuyente de las rentas derivadas de sus bienes propios; de lo contrario, es contribuyente el marido – inc. 5to. art. 16 ley 11.683 según decreto n° 14.341/46 -, sin alterar disposición alguna del Código Civil y de la ley 11.357, en tanto el precepto fiscal no dispuso ni tácita ni expresamente lo contrario.²

El inc. c) del artículo 28 dice *“Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre y cuando, tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición, que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugne de simulado el acto”*. Con el subrayado no sólo resaltamos la parte del articulado que será suprimida por la ley de ganancias, sino que respalda, una vez más, la tesis que sostenemos que no se contrarían disposiciones civiles, por el contrario, se las sigue al pie de la letra.

Los bienes adquiridos con el peculio profesional por el esposo eran bienes gananciales ordinarios de administración marital – art. 1276 CCiv. (texto originario) -.

¹ La CSJN en “Natalio L. Marchese y Angela Safforini de Marchese c/ La Nación, (182:486), Op. cit., utiliza la fórmula “facultad de disponer en forma exclusiva”.

² El artículo 2° del decreto ley n° 7795/55, previó que la manifestación de la voluntad la mujer la hiciera en el Registro Público de Comercio, de conformidad a lo dispuesto en la 2° parte, ap. c, inc. 2, artículo 3°, ley 11.357.

Mientras que los adquiridos de esa forma por la esposa con el producto del ejercicio de su profesión, etc., se los consideraba de administración reservada a la mujer; pero si se trataba de inmuebles, debía dejar constancia en la escritura que el origen de los fondos estaba en su actividad lucrativa o en su patrimonio propio; caso contrario eran gananciales de administración marital - ley 11.357, art. 3º, inc. 2º, a) -. ¹

El legislador en la norma impositiva replicó el requisito civil, por lo cual la calidad de contribuyente la mujer la reunía si acreditaba la titularidad de bienes inmuebles mediante la constancia; caso contrario, se lo instituye contribuyente al marido porque esos bienes pasaban a ser gananciales de administración ordinaria – supuesto éste contemplado en la primera parte del artículo siguiente -.

2.5.3. El artículo 29 de la ley de réditos:

a) El artículo 29 de la ley de réditos – artículo 30 ley de ganancias - establece que: *“Corresponde atribuir totalmente al marido los réditos de bienes gananciales, excepto: a) Que se trate de un bien ganancial adquirido por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente artículo, apartado c); b) Que exista separación judicial de bienes; y c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”*.

Las tres hipótesis de la norma también tienen su correlato en las disposiciones del Código Civil y ley 11.357.

El supuesto del inc. a) de bienes gananciales adquiridos por la mujer con su peculio profesional y dejando constancia en la escritura de compra que los fondos le pertenecían, se consideraban gananciales de administración reservada a la mujer, como se comentó precedentemente y al mismo nos remitimos – inc. c) art. 28 ley 11.682 -.

El supuesto del inc. b), separación judicial de bienes, estaba contemplado en distintos artículos del Código Civil: 1) cuando un cónyuge la solicita por el nombramiento de un

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 21.

tercero como curador del consorte, artículo 1290 CCiv.; y 2) ante el concurso o mala administración de un cónyuge, artículo 1294 del CCiv.¹

La ley 11.357 en el art. 3º, 2º, c) previó que la mujer tenía la administración y disposición de los bienes propios y los que le correspondían en caso de separación judicial de bienes.

La excepción legislativamente prevista en el inc. b) del artículo 29, nos parece innecesaria, en tanto separados judicialmente de bienes los cónyuges, éstos son contribuyentes por las rentas pertenecientes al patrimonio de cada uno de ellos.

Por último, el supuesto del inc. c), ya se encontraba previsto en el Código Civil y perduró incluso después de la ley 11.357, donde se le otorgaba excepcionalmente la administración de la sociedad conyugal a la mujer en los siguientes casos: 1) cuando era nombrada curadora del marido (artículo 1284 del CCiv.), lo que podía ocurrir por interdicción por insania o sordomudez (art. 468, 469 y 476 del CCiv.) o por haber sido condenado a pena de prisión o reclusión por más de tres años (CP, art. 12); 2) Cuando era nombrada curadora de los bienes del marido ausente (art. 15 y 19 inc. 12, ley 14.394); 3) Cuando durante la sustanciación del juicio de divorcio o de separación de bienes, el marido era removido de la administración de la sociedad conyugal y se designaba administradora provisoria a la mujer (art. 74 ley matrimonio civil); 4) Cuando declarada la ausencia con presunción de fallecimiento del marido, ella optaba por la continuación de la sociedad conyugal (artículo 1309 CCiv.); y 5) Y un supuesto contemplado en el artículo 4 de la ley 11.357 *“Durante el matrimonio la mujer puede, con autorización judicial, disponer de los bienes propios del marido y de los bienes gananciales de la sociedad conyugal que el marido administre, para atender a su subsistencia y la de los hijos menores de 18 años cuando el marido se encuentre privado de la libertad por condena definitiva que lo recluya a dos años o más y no tuvieran la mujer y los hijos otros recursos”*.²

Desde el punto de vista civil, la mujer es representante legal y administradora de los bienes del marido, y tiene obligación de rendir cuentas, por consiguiente, declara los réditos del marido en su condición de sujeto responsable del cumplimiento de la deuda ajena, mientras que el esposo mantiene su condición de contribuyente – arts. 16 y 17 ley 11683 -.

¹ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág. 286 y sig.

² Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 82 y sig.

b) Enumeradas las excepciones, resta saber entonces cuáles son los réditos de bienes gananciales que corresponden atribuir totalmente al marido, según la primera parte del artículo 29 de la ley del gravamen.

Correlacionando la norma con las disposiciones civiles, se trata de bienes gananciales ordinarios, es decir, de administración marital. *“De esos bienes tenía la administración (art. 1276, texto originario) a título de dueño, en cuya virtud se apropiaba de los frutos, los que podía libremente gastar o reinvertir”*.¹

Asimismo, existían bienes gananciales, que a pesar de haber sido adquiridos por la mujer, el régimen de gestión los excluía de la administración reservada a ella y los consideraba gananciales ordinarios, a saber:

a) Los réditos de bienes adquiridos por la mujer por hechos fortuitos – loterías, juegos, apuestas -, correspondían a la administración ordinaria o marital, siendo el esposo el sujeto contribuyente en el impuesto a los réditos.

Pero por estar vigentes las leyes sobre ganancias eventuales – leyes 12.922 y 12.965 -, es menester distinguir aquél supuesto de la adquisición misma de bienes por hechos fortuitos - loterías, apuestas, etc. -, contemplada en el párrafo. 3ero. del art. 1272 del Código Civil-, cuyo hecho imponible encuadra en la ley de ganancias eventuales y es ajeno al impuesto a los réditos.²

b) Réditos de bienes inmuebles adquiridos a su nombre por la mujer sin que dejase constancia en la escritura pública de adquisición que el origen de los fondos provenía de su actividad lucrativa o su patrimonio propio, artículos 1246 del Código Civil y artículo 3° inc. 2° a, de la ley 11.357³, resultando contribuyente de esas rentas el marido.

c) Réditos de bienes inmuebles adquiridos en condominio por los esposos, si la mujer no dejaba constancia en la escritura del origen de los fondos, que pasaba a ser un ganancial de administración ordinaria del marido. Esta solución viene dada por la doctrina civilista, siguiendo igual criterio que en el pto. b) anterior.⁴

¹ *Ibidem*.

² Ley 12.922, art. 2°, establecía *“Están comprendidos dentro del presente gravamen cuanto no fueran alcanzadas por la ley del impuesto a los réditos, los... premios de lotería y juegos de azar, y en general toda clase de enriquecimiento que no esté expresamente exceptuado”*.

³ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 21; LLambías, J., *Op. cit.*, pág.110 y sig.; Spisso, R. y Gutiérrez, D., *Op. cit.*, pág.958 y sig.

⁴ LLambías, J., *Op. cit.*, pág. 113.

d) Réditos de bienes muebles, cuando la mujer no acredita que fueron adquiridos con fondos de sus actividades personales – arts. 1272 y 1276 del Código Civil y art. 3º, inc. 2º, a, primer párrafo ley 11.357 -, corresponde al esposo declararlas.

2.5.4. El artículo 27 de la ley de réditos:

Finalmente, ratificamos que el artículo 27 de ley de réditos resulta equívoco, dando apariencia de falta de fundamentación jurídica, al establecer que a los fines del gravamen no rigen las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges, siendo que a continuación dispone que son de aplicación los artículos 28 y 29, que remiten a principios civiles sin limitación alguna.

El legislador fiscal adhirió al sistema de imposición individual, y no estableció una pauta propia de deslinde de las rentas, por lo cual se hace necesario conciliar el precepto fiscal con las disposiciones del régimen patrimonial matrimonial.¹

Pero como expusieramos al glosar su similar de la ley de procedimientos – artículo 61 ley 11.683 -, la intención legislativa habría sido dejar en claro que los integrantes de la sociedad conyugal declaran en forma separada, porque el carácter ganancial asignado por las normas civiles podía inducir al equívoco de declarar por mitades las rentas gananciales durante la vigencia del régimen patrimonial matrimonial, pese a que es sabido que solo existe un derecho en expectativa a ellos y nada tienen que dividirse los consortes antes de la disolución.

2.5.5. Síntesis de los comentarios a los artículos 28 y 29 de la Sociedad Conyugal:

La ley 11.682, texto ordenado según decreto 14.338/46 ratificado por ley 12.922, en la regulación atinente a la atribución de rentas de la sociedad conyugal, habiendo adherido al sistema de imposición individual, distribuyó las rentas propias de cada cónyuge de

¹ De conformidad con el principio de interpretación establecido en el art. 1º, primer párrafo, ley 11.683 (T.O. 1998), cuya fuente es el art. 12 del Decreto n° 14.341/46 – Ver cita 36 bis pág. 103 – y criterio de CSJN en “Pedro Duhalde c/Nación Argentina”, Fallos: 211:1254, que avala dicho principio interpretativo.

conformidad a las disposiciones del Código Civil y ley 11.357, pese al artículo 27 de la ley del impuesto, que en nuestra opinión resulta equívoco y a nuestro comentario remitimos.

De ahí que interpretamos los artículos 28 y 29 de la ley 11.682 de la siguiente forma:

Artículo 28: Corresponde atribuir a cada cónyuge los réditos provenientes de:

Inc. a): Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria).

El dispositivo se corresponde con las estipulaciones del Código Civil, art. 1276 y de la ley 11.357, art. 3º, inc. 2º, a.

Inc. b): Bienes propios,

Se le atribuyen a la mujer los réditos de sus bienes propios, siempre que efectivamente ejercite actos de administración y disposición o revoque el mandato presumido por ley - Ley nº 11.357, art. 3º, inc. 2º, c., primer párrafo -.

Se le atribuyen al marido los réditos de sus bienes propios de acuerdo al art. 1255, Código Civil y los réditos de los bienes propios de la mujer, cuando ésta no perciba por sí los frutos de esos bienes - Ley nº 11.357, art. 3º, inc. 2º, c, segundo párrafo.-.

Inc. c): Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre y cuando, tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición, que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugne de simulado el acto.

Corresponde imputar a la mujer, los réditos provenientes de bienes gananciales de su administración reservada, sean bienes adquiridos con los frutos de su actividad personal, con los frutos de bienes propios bajo su administración, o con los frutos de otros gananciales de administración reservada. En el caso de bienes cuyo título de adquisición es una escritura pública debe dejar constancia que el dinero proviene de alguno de actividades personales - Ley nº 11.357, art. 3º, inc. 2º, a, segundo párrafo -. (En principio, bastaría con la fórmula bienes gananciales de administración reservada, pero se detallan porque las adquisiciones con frutos de bienes propios o gananciales adquiridos con fondos del peculio personal, no estaban expresamente previstos en las disposiciones civiles).¹

Corresponde imputar al marido los bienes adquiridos con el producido de sus actividades personales, según artículo 1276 del Código Civil.

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 84 y sig.

Artículo 29: Corresponde atribuir totalmente al marido los réditos de bienes gananciales, excepto:

Inc. a) Que se trate de un bien ganancial adquirido por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente artículo, apartado c);

Se trata de bienes gananciales de administración reservada a la mujer - Ley n° 11.357, art. 3°, inc. 2°, a, segundo párrafo -

Inc. b) Que exista separación judicial de bienes;

La separación judicial de bienes implica la disolución de la sociedad conyugal y su sustitución por el régimen matrimonial extraordinario de separación de bienes, contemplado en el art. 1301 y ss. del Código de Vélez de acuerdo a las causales previstas en los arts. 1290 y 1294 del mismo cuerpo. El mismo consiste en separar los bienes y liquidar la sociedad conyugal, y una vez separados de bienes, cada cónyuge administra y dispone de los suyos sin restricciones.¹

Consideramos que no es de buena técnica legislativa incorporar dentro del instituto de la sociedad conyugal la separación judicial de bienes porque ésta surge a consecuencia de la extinción de aquélla; resultando además innecesario, porque en el régimen de la separación judicial de bienes, naturalmente los réditos se atribuyen al cónyuge titular de cada patrimonio.

Inc. c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

Son supuestos en los que excepcionalmente se le otorgaba a la mujer la administración de la sociedad conyugal, previstas civil y penalmente, por haber sido nombrada curadora del marido, o administradora de los bienes que éste por imposibilitado no podía administrar por haber sido declarado ausente con presunción de fallecimiento, o por haber sido removido de la administración durante el juicio de divorcio, etc. – art. 1284, 468, 469, 476 y 1306 del Código Civil; art. 15 y 19 inc. 12 ley 14.394; art. 74 ley de matrimonio civil; art. 4 ley 11.357 y art. 12 Código Penal -.

En todos los casos el esposo sigue siendo el sujeto contribuyente – inc. 5to., art. 16 ley 11.683 según decreto n° 14.341/46 - y la esposa responsable por deuda ajena – art. 17 ley citada -, debiendo ésta declarar las rentas en nombre de aquél, mediante la presentación de la declaración jurada respectiva.

¹ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág. 285 y sig.; Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 125 y sig.

La Regla del Artículo 29:

Enumeradas anteriormente las excepciones, estamos en condiciones de establecer los réditos de bienes gananciales que corresponde atribuir totalmente al marido:

Son todos aquellos réditos de bienes gananciales de administración ordinaria o marital - art. 1272 y 1276 del Código Civil -, cuya administración no hubiera sido reservada a la mujer, entre los que se incluyen:

a) Los réditos de bienes adquiridos por la mujer por hechos fortuitos – loterías, juegos, apuestas -, por corresponder a la administración ordinaria o marital, por lo cual el esposo es el sujeto contribuyente en el impuesto a los réditos.

Al supuesto hay que distinguirlo de la adquisición en sí por hechos fortuitos - loterías, apuestas, etc. -, contemplada en el párrafo 3° del art. 1272 del Código Civil-, cuyo hecho imponible encuadra en la ley de ganancias eventuales y es ajeno al impuesto a los réditos.

b) Réditos de bienes inmuebles adquiridos a su nombre por la mujer sin que dejase constancia en la escritura pública de adquisición que el origen de los fondos provenía de su actividad lucrativa o su patrimonio propio, artículos 1246 del Código Civil y artículo 3° inc. 2° a, de la ley 11.357.¹

c) Réditos de bienes inmuebles adquiridos en condominio por los esposos, si la mujer no dejaba constancia en la escritura del origen de los fondos, que pasaba a ser un ganancial de administración ordinaria del marido. Esta solución viene dada por la doctrina civilista, siguiendo igual criterio que en el punto anterior.²

d) Réditos de bienes muebles, cuando la mujer no pueda acreditar que fueron adquiridos con el producido de sus actividades personales – arts. 1272 y 1276 del Código Civil y art. 3° inc. 2, a, primer párrafo ley 11.357 -.

2.5.6. Otras rentas de los cónyuges, arts. 30 y 31 ley de réditos:

La ley impositiva en consonancia con el derecho privado trata separadamente y a continuación del instituto de la sociedad conyugal, réditos que si bien tienen efectos en el

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág. 85.

² Llambías, J., *Op. cit.*, pág. 113.

régimen de comunidad, están previstos específicamente en el régimen de patria potestad y societario y que también corresponde sean declarados por los cónyuges, a saber:

Artículo 30 ley 11.682: *“Los cónyuges usufructuarios – padre y madre por mitades o, en su caso, uno de ellos – declaran como contribuyentes los réditos que obtienen los hijos menores de edad – inc. 1º del art. 16 ley 11.683, según decreto n° 14.341/46 -”*.

Artículo 31 ley 11.682: *“El cónyuge dueño de una explotación, comercio, industria, etc., declara en carácter de contribuyente los rendimientos de su establecimiento – inc. 5º, art. 16 ley n° 11.683, según decreto 14.341/46 -; y su consorte, en caso de haber aportado bienes a dicha explotación, es contribuyente y declara el interés que produciría el bien aportado y si se tratara de inmuebles, el equivalente al valor locativo – inc. 1º del art. 17 ley 11.683, según decreto n° 14.341/46 -, de conformidad al inc. b) y c) del art. 28 ley de réditos”*.

2.5.7. Segunda conclusión:

Por todo lo expuesto, arribamos a la misma conclusión que cuando tratamos el instituto de la sociedad conyugal en la etapa anterior – regulado en la ley de procedimientos -, por cuanto la ley de réditos n° 11.682 - texto ordenado según decreto ley 14.338/46, ratificado por ley 12.922 -, consagra un sistema de imposición individual que distribuye las rentas de los cónyuges con fundamento en el Código Civil y norma complementaria ley 11.357, y, por ende, no despliega su autonomía calificadora.

Capítulo 2:

Atribución de ganancias a los cónyuges en el marco del Código Civil (ley 17.711) – hasta la constitución reformada en 1994 –

1. La regulación en la ley de ganancias n° 20.628:

La ley de ganancias deroga a la de réditos seis años después de la reforma al Código Civil por ley n° 17.711.

El instituto que nos ocupa será reformado tardíamente en el año 2017 por ley 27.430. Reproducimos ambos textos tributarios para su cotejo:

“Rentas de los integrantes de la sociedad conyugal”, según decreto 14.338/46, ratificado por ley 12.922:

Artículo 27: *“Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges, no rigen a los fines del impuesto a los réditos, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes.”*

Artículo 28: *“Corresponde atribuir a cada cónyuge los réditos provenientes de:*

a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria),

b) Bienes propios,

c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre y cuando, tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición, que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugne de simulado el acto”. - el subrayado es nuestro -.

Artículo 29: *“Corresponde atribuir totalmente al marido los réditos de bienes gananciales, excepto:*

a) Que se trate de un bien ganancial adquirido por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente artículo, apartado c);

b) Que exista separación judicial de bienes;

c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”

Seguidamente el texto vigente hasta la reforma por ley 27.430:

“Ganancias de los integrantes de la sociedad conyugal”, según ley 20.628.

Artículo 28: “Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a las ganancias, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes.

Artículo 29: “Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:

a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria),

b) Bienes propios,

c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria”.

Artículo 30: “Corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto:

a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el inciso c) del artículo anterior,

b) Que exista separación judicial de bienes,

c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”.

2. Ganancias de los menores de edad y la admisión de sociedades entre cónyuges:

2.1. El cónyuge usufructuario de las ganancias de los menores de edad es contribuyente:

La ley 20.628 mantiene el texto de su predecesora 11682 pero suprimiendo la palabra hijos en el primer párrafo cuando expresa *“Las ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por la persona que tenga el usufructo de las mismas”*, pero agrega un segundo

párrafo que dice “*A tal efecto, las ganancias del menor se adicionarán a las propias del usufructuario.*”, según art. 31 ley citada.

Con el párrafo agregado al artículo 31 de la ley de ganancias, se refuerza el carácter de contribuyente del usufructuario, cuando dispone expresamente que “*...debe acumular como propias en su declaración las ganancias del menor*”.

La doctrina señala el propósito fiscal de la norma que obliga a acumular dichas ganancias a los rendimientos del padre o madre, porque siendo que los menores – incapaces – son contribuyentes según artículo 15 (ley 11.683 t.o. 1978), los padres usufructuarios deberían declarar las rentas en nombre del menor como responsables por deuda ajena – art. 16 ley citada -.¹

Creemos que la mencionada crítica doctrinaria obedece a que soslaya el análisis del instituto del usufructo regulado en el código de fondo y al cual la ley sustancial del impuesto recurre.

Al suprimir la norma impositiva la palabra hijo, contempla otras formas en que puede constituirse el usufructo, además del legal “*...establecido por ley en los bienes de los hijos menores a favor de sus padres, en los términos dispuestos en el Título de la patria potestad*” - arts. 287, 2812 y 2816 sig. y conc. CCiv.

Abarca también al que se pueda constituir por contrato oneroso, donación y testamento, adquiriendo el menor de edad la nuda propiedad y cualquier persona mayor y capaz, el uso y goce sobre el mismo - arts. 2812 a 2815 Código Civil -.

De tal suerte que el usufructo de los bienes del menor de edad, no le corresponden sino al usufructuario.

Y si el menor en carácter de nudo propietario recibiera una contraprestación periódica del usufructuario, se le atribuirá el rendimiento de esa fuente y no por el usufructo mismo.

Por ende, no se advierte un propósito fiscal en la norma cuando dispone acumular dichos beneficios en el usufructuario, quien declara las ganancias en carácter de contribuyente – art. 15 ley 11.683 (t.o. 1978) - y no en nombre del menor.

Si el usufructo se adjudica a los padres, les corresponde por mitades – art. 287 Código Civil – debiendo incluir cada uno en su declaración jurada el 50% del mismo.

¹ Giuliani Founrouge, C. y Navarrine, S., *Op. cit.*, pág. 345 y sig.

Ello a diferencia de las demás obligaciones fiscales que pesen sobre la nuda propiedad del menor de edad, por las cuales es contribuyente – art. 15 ley citada -, y sus representantes – padres o tutores – responsables del cumplimiento de la deuda ajena – inc. b) art. 16 ley 11.683 (t.o 1978) -.

2.2. Admisión de sociedades entre cónyuges:

El tratamiento impositivo dado a la sociedad entre cónyuges, era congruente con la interpretación civilista clásica¹ que las prohibía – artículo 31 anterior -, mientras que ahora las permite tal como lo hace la ley de Sociedades Comerciales, pero bajo ciertas condiciones:

Art. 32 - A los efectos del presente gravamen, sólo será admisible la sociedad entre cónyuges cuando el capital de la misma esté integrado por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda de conformidad con las disposiciones de los artículos 29 y 30.

Al admitirlas, suprime la forma de estimar la renta que contenía el anterior dispositivo respecto al cónyuge que aportaba los bienes a una explotación.

Rige desde poco después de la ley de sociedades comerciales n° 19.550/72, que en su art. 27 autorizaba a los cónyuges a integrar sociedades por acciones y de responsabilidad limitada, manteniendo la prohibición respecto de las de responsabilidad ilimitada y solidaria porque se entendía podían modificar el régimen inmutable de bienes de los cónyuges. Y el dispositivo agregaba que si así no las constituían, debían transformarlas o cualquiera de los cónyuges ceder su parte, y de no ocurrir ello, se la consideraba nula y debían liquidarse según artículo 29, misma ley.²

La administración tributaria, para dar cumplimiento al artículo 32 también interpreta que debe remitirse a la ley de sociedades comerciales, y por ello otorga un plazo a las sociedades en formación, irregulares o de hecho para transformarse en sociedades por acciones.³

De cualquier forma, ateniéndonos a la literalidad del artículo 32 que admitiría tanto las sociedades de personas como de capital, o interpretándolo como lo hace la administración

¹ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág.282.

² Ley 19.550 (B.O 25/04/1972), T.O. Dto. 841/84.

³ Artículo 4° Resolución General AFIP N° 10 (B.O. 25/08/97).

tributaria remitiéndose a la ley de sociedades comerciales que sólo permite las sociedades de capital, en ningún caso estamos frente a normas alterantes del sistema de imposición individual, es decir, cada cónyuge deberá declarar beneficios o utilidades de su titularidad, de conformidad a los artículos 29 y 30 de la ley 20.628.

3. La expresión “Réditos Propios” en la ley de procedimientos tributarios n° 11683:

La ley de procedimientos tributarios n° 11.683 suprime la disposición que ubicaba a los esposos como “Responsables por deuda propia” por sus réditos propios, donde definía a éstos como “...*aquéllos de que cada cual tiene la facultad de disponer de acuerdo con el derecho civil...*” - parte pertinente inc. 5to. del art. 16 ley 11.683, según decreto ley 14.341/46.

Pero aquel digesto mantiene el concepto “réditos propios”, en la figura que instituye la responsabilidad impositiva del cumplimiento de la deuda ajena, colocando como tal a “*el cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro*”, inc. a) art. 6to. ley n° 11.683, según decreto 618/97.

4. Sistema de imposición individual vs. familiar:

Cañal señala las siguientes ventajas de cada uno de los sistemas.

a) Del sistema de imposición individual:

- * La decisión de contraer matrimonio permanece al margen de la consideración tributaria, no modificando la situación fiscal de los esposos, dando, de tal modo, satisfacción al principio de neutralidad.
- * No discrimina el celibato, lo que ocurriría en tanto la tributación conjunta esté concebida en propósitos de favor a la familia.
- * Recoge en toda su integridad el principio de igualdad de los sexos.

* Elimina el desaliento a obtener un nuevo trabajo remunerado a quien no lo poseía, desestímulo resultante de la tarifa a que ya se encontraba gravada la unidad familiar, a resultas de los ingresos del otro cónyuge.

* Preserva la intimidad tributaria de cada persona, ya que sus datos de rentas y gastos no deben volcarse en una declaración conjunta.

* Facilita a la administración fiscal la identificación de los contribuyentes individuales sin necesidad de adscribirlos a una familia, cuya delimitación es compleja y su pertenencia efectiva a menudo incierta (esposos separados o en crisis, hijos menores emancipados, etc.).

* Se desentiende de atribuir entre los integrantes de la familia la obligación de confeccionar, suscribir y presentar la declaración jurada, afrontar el pago, y definir y deslindar la responsabilidad por la deuda y por los ilícitos, más allá del individuo.

b) Del sistema de imposición familiar:

* La familia es una unidad económica de obtención y consumo de rentas por lo cual la acumulación de las mismas se convierte en un medio idóneo para captar la capacidad contributiva desde el punto de vista de la realidad económica, las economías de escala y los recursos disponibles.

* Reconoce el hecho de que las familias habitualmente toman decisiones en común sobre sus recursos, gastos y la prestación de su trabajo.

* Asegura que las familias con iguales ingresos totales soporten la misma presión impositiva.

* Evita las maniobras evasivas para neutralizar o minorar la progresividad, consistentes en desplazar y atribuir intrafamiliarmente las rentas, o los elementos que las producen, en cabeza de sus diversos integrantes.

* Resuelve las dificultades de imputación de rendimientos y de gastos a los distintos integrantes de la unidad familiar, situación aún más compleja en el caso en que se desarrollen emprendimientos económicos a dicha escala.

* Facilita las deducciones por “cargas de familia”, al no tener que atribuir o prorratearlas entre distintos contribuyentes integrantes del núcleo.

* Brinda adecuada atención a los postulados de progresividad y simplicidad.¹

¹ Cañal, F., “Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, pág. 39 y sigs., citado por Casás, J., *Op. cit.*, págs. 392 a 394.

Naturalmente las bondades que señala el autor precitado de cada uno de los sistemas no las puede reunir uno solo de ellos.

5. La calificación de sistema “híbrido o mixto”:

La ley de ganancias en el tratamiento tributario dado a la sociedad conyugal, preserva el espíritu y estructura de la ley de réditos 11.682, texto ordenado según decreto 14.338/46 ratificado por ley 12.922, reflejando ello la exigua consideración a la reforma civil operada en 1968, por lo cual terminó convalidando un sistema de imposición individual con atribución específica.

De ahí que la mayoría de la doctrina califica al sistema de “mixto o híbrido”, por imputar ciertas rentas sólo al marido.

5.1. Opiniones en relación al sistema de imposición receptado en argentina:

Comentamos que desde la sanción de la ley de réditos del año 1932, Pasmán fue uno de los primeros doctrinarios que criticó el sistema de imposición individual adoptado por la legislación argentina, calificándolo de *“régimen híbrido, sin apoyo en base razonable alguna social o económica”*, afirmando que para respetar el carácter personal del impuesto *“no es necesario que se considere al contribuyente en sí mismo, aislado del medio en que actúa, sino todo lo contrario, en relación a ese medio”*.¹

Más adelante José María Martín compartió aquella crítica, proponiendo solucionar los inconvenientes que trae el sistema “intermedio”, con la *“adopción del sistema americano denominado “income-splitting, es decir, normas en virtud de las cuales se permite que cada cónyuge se atribuya la mitad del total de las rentas ganadas por uno o ambos esposos”*.²

¹ Pasmán, E., *Op. cit.*, págs. 104 a 109.

² Martín, J., *Op. cit.*, págs. 179 y 180.

5.2. Las opiniones una vez sancionadas la ley de ganancias:

Las críticas de la doctrina nacional al sistema de imposición individual reproducen los argumentos sentados antes de la sanción de la ley de ganancias n° 20.628.

Así, Giuliani Fonrouge y Navarrine afirman que con la adopción del sistema de imposición separada de los esposos, la ley argentina en lo esencial, se aparta del régimen establecido por el Código Civil y elogian el estudio sobre el tema que hace Martín, que dice *“el sistema de imposición por hogar justifica su existencia por motivos tanto históricos como económicos”*, señalando que *“en nuestra sociedad occidental, a pesar de la reconocida crisis que la afecta, la comunidad familiar no sólo representa una unidad doméstica sino que también continúa siendo, para la mayoría de los casos, una unidad económica”*.¹

En igual sentido, Spisso y Gutiérrez, entienden *“que la declaración conjunta prevista con carácter opcional a la declaración individual, responde adecuadamente a la naturaleza de la sociedad conyugal concebida como una unidad económica, social y espiritual...”*.²

Y seguidamente apuntan que existen básicamente dos técnicas para atemperar los efectos de la acumulación de rentas:

“1) El método unitario (unit approach) que consiste en que una vez acumuladas todas las rentas familiares a efectos de la conformación de la base imponible se procede a efectuar deducciones representativas de las cargas de familia que se toman en consideración, o bien se aplican menores alícuotas o tasas en el cálculo del tributo.

2) El método per cápita que consiste en gravar a las distintas unidades familiares en función del número de individuos que las componen, dividiendo la renta global entre ellos a efectos de la determinación del gravamen aplicable o en su caso de la tarifa aplicable, si se ha previsto diversas tasas o alícuotas según las diversas modalidades de unidad familiar, de modo de reducir la progresividad incrementada por efecto de la acumulación de rentas. Básicamente este método presenta dos formulaciones:

¹ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Impuesto a las Ganancias*, 3ª edición actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine, pág. 334, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1996.

² Spisso, R. y Gutiérrez, D., *“La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”*, en Revista Jurídica Argentina La Ley, Tomo 1990- A, pág. 970.

a) *La técnica del income-splitting que tiene su origen en los Estados Unidos...*”, donde se adoptó el sistema de imposición individual de los cónyuges, la Corte de ese país resolvió que, respecto a las rentas gananciales de ellos, “...correspondía atribuirles a cada uno de ellos la mitad de las rentas de la community property”. Ese sistema “permitió que cada cónyuge se atribuya la mitad del total de las rentas ganadas por uno o ambos cónyuges”. Para ello deben efectuar una declaración conjunta –“joint-returns” – que debe ser presentado aún en el caso que exista un solo cónyuge receptor de rentas.¹

“b) *La técnica francesa del “cociente familiar” que es una forma de splitting más desarrollada, que consiste en que la renta global se divide por el número de miembros de la unidad familiar y no simplemente por dos, como en la forma original de aquél”.*

Y rematan diciendo que “*Con este sistema del splitting se armoniza adecuadamente el régimen de la sociedad conyugal regulada en el Código Civil y el tributo aplicable a las rentas de las personas físicas, evitándose la discriminación que trae aparejada la tributación individual en perjuicio de unidades familiares con un único receptor de rentas, y los graves defectos e inconvenientes que trae aparejado el incongruente sistema argentino de acumulación parcial de ciertas rentas en cabeza del marido”.*²

Por su parte, Casás cuando analiza el sistema argentino de imposición individual con acumulación parcial, sostiene que “*no ha estado ausente la acumulación de las rentas en el caso de cónyuges, si bien la modalidad ha apuntado a una acumulación parcial en cabeza de uno de los esposos, en nuestro caso del marido. En tal sentido no se aplican en el ámbito del aludido impuesto las disposiciones del Código Civil sobre régimen patrimonial del matrimonio y, particularmente, las prescripciones de orden público respecto de los bienes gananciales” ... “la legislación aún hoy vigente, en cuanto prescinde del régimen de gananciales propio de la sociedad conyugal conforme al derecho de fondo, si bien mitiga sus efectos al contemplar la tributación separada de los réditos provenientes de actividades personales de la esposa, ha merecido en nuestro país observaciones de calificada doctrina”, citando a Giuliani Fonrouge y Navarrine; Reig, Enrique y Martín, José María.³*

¹ Spisso, R. y Gutiérrez, D., *Op. cit.*, pág.971, citan el caso “Poe v. Seaborn” al que ya hiciera referencia Martín e invocan las técnicas propuestas por éste para morigerar los inconvenientes del denominado sistema híbrido o mixto, ver Martín, J., *Op. cit.*, págs. 179 y 180.

² *Ibidem*, págs. 970 y 971.

³ Casás, J., *Op. cit.*, págs. 398 a 400.

5.3. Nuestra opinión respecto al sistema de imposición adoptado por el legislador:

Luego de haber dado cuenta de las opiniones de la más relevante doctrina nacional, entendemos conveniente distinguir dos cuestiones fundamentales del sistema regulado en nuestro derecho positivo argentino.

La primera referida a la crítica que se hace al sistema de imposición individual como tal, tomado en estado puro – con prescindencia de la atribución específica de rentas -, por no asentarse, a diferencia del grupo familiar, en la naturaleza propia de la sociedad conyugal “concebida como una unidad económica, social y espiritual”.

El sistema de imposición individual per se, no es contrario a la naturaleza del régimen de comunidad diferido adoptado por nuestra legislación civil, en la que existen bienes propios de cada uno de los cónyuges y gananciales de titularidad de cada uno de ellos y un derecho en expectativa al cincuenta por ciento de los gananciales a la disolución de la sociedad conyugal.

Hay que tener presente, que si al sistema de imposición individual no se le hubiera adicionado la imputación específica de algunos beneficios, se correlacionaría sin inconvenientes con la totalidad de las reglas civiles, como sucedía antes de la ley 20. 628.

De ahí que, si se predica que el sistema de imposición individual – como se previera en la ley de réditos con separación de rentas acordes al Código Civil - no se ajusta debidamente a factores históricos, económicos, sociales ni espirituales de la sociedad conyugal; en rigor habría que afirmar que el régimen patrimonial matrimonial argentino es el que no se asienta sobre esas premisas, porque aquél se establece a consecuencia de éste.

Una segunda cuestión a distinguir, es que junto a la consagración legislativa del sistema de imposición individual, se hayan adoptado soluciones específicas de excepción, por haber replicado el método de acumulación parcial en cabeza del marido del anterior impuesto a los réditos que no se ajusta a la separación de beneficios dispuesta por la reforma de la ley 17.711 al Código Civil. En su lugar, para dar aprobación al estatuto civil, debiera haber propuesto simplemente que se le impute a cada uno de los cónyuges los bienes gananciales de su titularidad.

Uno de los principios basilares en que descansa nuestro régimen patrimonial matrimonial es el de comunidad diferida, por lo tanto, no compartimos las propuestas doctrinarias que recurren a soluciones foráneas – v.g.: *income-spitting* - respecto a la problemática de rentas gananciales y de los efectos de la acumulación parcial de rentas en cabeza del marido, porque no se ajustan a la naturaleza propia del régimen económico matrimonial argentino.

Entendemos que la técnica americana del *income-spitting* que permite que cada cónyuge se atribuya la mitad del total de las rentas ganadas por uno o ambos consortes, que es compartida por gran parte de la doctrina como una solución armónica con nuestro derecho privado, contraría la esencia misma del sistema argentino de comunidad diferida, porque si bien los réditos son gananciales, los cónyuges participan de la mitad de ellos sólo al momento de la disolución de la sociedad conyugal, y legalmente nada tienen que dividirse durante la vigencia del régimen matrimonial.¹

José María Martín para justificar dicha solución americana, afirma que en Arizona, California, Idaho, Louisiana, Nevada, Nueva México, Texas y Washington se respetó la tradición legal española y sancionaron normas análogas a nuestro Código Civil sobre sociedad conyugal, omitiendo que esa tradición legislativa tiene sus bases también en la mejicana que es de comunidad actual.²

El prestigioso doctrinario cuando alude a la primera sentencia relativa al tema, recaída en “Poe v. Seaborn” del Tribunal Supremos de los Estados Unidos, donde resolvió “que la esposa tiene en Washington un derecho de propiedad adquirido en la propiedad comunitaria igual al de su marido y en los ingresos de la comunidad, incluidos los sueldos o salarios de marido o mujer, o ambos”, no señala que el decisorio se basa en premisas extrañas al sistema normativo de derecho civil argentino, que desde sus orígenes reguló un derecho en expectativa a los gananciales – comunidad diferida -.³

6. Interpretación administrativa, judicial y doctrinaria:

¹ Dicha técnica fue compartida por Martín, J., *Op. cit.*, pág. 180, y adhieren a ella autores como Spisso y Gutiérrez, Giuliani Fonrouge, entre otros, como tuvimos oportunidad de ver.

² Martín, J., *Op. cit.*, pág.179.

³ *Poe v. Seaborn*, 282 US 101 (1930), decisorio del 24/11/1930.

6.1. Interpretación administrativa:

Bajo el título de la *“Sociedad Conyugal Bienes Muebles e Inmuebles adquiridos por la Esposa”*, la reglamentación de la ley del impuesto a las ganancias dispone *“Las ganancias provenientes de bienes muebles e inmuebles gananciales serán declaradas por la esposa cuando se compruebe fehacientemente que han sido adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria”*, artículo 48.¹

Hay que recordar que la ley de ganancias suprimió el requisito establecido para la mujer en la adquisición de bienes gananciales en los que debía hacer constar en la escritura que el dinero provenía de sus actividades personales – inc. c) art. 28 ley 11.682 -.

Por lo cual, el requisito de “comprobación fehaciente” pareciera reflejo de una disposición tributaria derogada, pero sigue teniendo sentido porque la mujer no puede declarar otros beneficios gananciales que los provenientes de bienes adquiridos con fondos de dichas actividades.

6.2. Doctrina judicial inaplicable al instituto de la sociedad conyugal:

La doctrina tributaria suele referir al caso *“Serrey de Drabble”*, en el sentido que *“siendo el fisco un tercero, para tener por propio de la mujer un bien inmueble, a los efectos previstos en los arts. 28 y 29 de la ley 20.628, en la escritura de adquisición debe haber dejado constancia del origen de los fondos, conforme al art. 1246 del Código Civil”*.²

Alguna doctrina civilista se inclinaban por la derogación del artículo 1246 del Código Civil luego de la reforma de la ley 17.711, pero la opinión mayoritaria sostuvo la vigencia del dispositivo, en el sentido que se mantenía el requisito formal para que el nuevo bien adquirido conserve por subrogación real el carácter de propio, haciendo constar en la escritura de

¹ Decreto 2.353/1986, B.O. 12/02/1987.

² Spisso, R. y Gutiérrez, D. Op. cit., pág. 961. Fernández, Op. cit. refiere al mismo fallo citando a Spisso, R., *Derecho constitucional tributario*, pág. 305, Bs. As., Ediciones Depalma 1993. Igual interpretación hacen Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., Op. cit., pág. 340; entre otros.

adquisición el origen propio de los fondos empleados y cómo le pertenecen al cónyuge que hace la adquisición.¹

Las V Jornadas de Derecho Civil celebradas en Rosario en el año 1971, por amplia mayoría aprobó la siguiente declaración: *“El art. 1246 debe ser interpretado con amplitud, reconociendo por igual a marido y mujer, la facultad de determinar el origen propio de los fondos aplicados a la compra de bienes inmuebles. Tal manifestación importa una presunción iuris tantum sobre el carácter del bien adquirido”*.²

En “Serrey de Drabble” la Cámara Nacional Civil por decisión plenaria en el acuerdo declaró la subsistencia de los artículos 1246 y 1247 sosteniendo que *“después de la reforma del Código Civil por la ley 11.357, respecto de terceros y para asignar el carácter de propio a un bien inmueble adquirido por la esposa, es de absoluta necesidad que la escritura contenga la manifestación que el dinero es de ella, así como la designación de cómo el dinero le pertenece a la mujer”*.³

De acuerdo con el artículo 1246 del Código Civil, la incorporación de bienes raíces como propio de la mujer casada, debía cumplir cuatro requisitos: *“a) que la compra se hiciera con su consentimiento, b) que tuviese la finalidad de adquirirlo para sí, c) que se lo expresara así en la escritura de compra, y d) que se designara allí cómo el dinero pertenecía a la mujer. Estos recaudos le fueron sugeridos a Vélez por distintos precedentes que ilustraron su criterio...”*.⁴

Luego de la ley 11.357 quedaron en pie los dos últimos requisitos que son *“la expresión de que el dinero es propio de ella y cómo le pertenece en tal carácter”*. Ambos requisitos derivan de la *“protección de los intereses de terceros que se atienen a las especificaciones del título de adquisición del inmueble – que, como se vio, caso contrario es reputado ganancial -, no pueden considerarse modificados por una ley como la 11.357 que sólo habilitó a la mujer casada a realizar por sí actos para los cuales estaba antes sometida a la intervención del marido, como representante necesario suyo”*.⁵

¹ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág.239.

² Vidal Taquini, C., *“El régimen de bienes en el matrimonio y las “V Jornadas de Derecho Civil”, en LL, 146-1098, citado por Bueres, A. y Highton, E., Op. cit., pág.116.*

³ Fallo Plenario “Serrey de Drabble, María Cecilia v. Drabble, Leslie Carlos, suc.”. C.N.Civ., 14/7/1972, E.D., T. 43-516.

⁴ “Serrey de Drabble”, del voto del Dr. Garzón Maceda.

⁵ *Ibidem.*

Por ello con acierto se sostiene que respecto de terceros el cumplimiento de los requisitos del art. 1246 es de orden público, su omisión hace que el bien se reputa ganancial, en tanto los cónyuges podrían acreditar el carácter del bien por otros medios.¹

Participamos de la opinión de la doctrina tributaria que entiende que cuando la ley de ganancias refiere a bienes propios y gananciales, hay que remitir a los principios de orden civil para determinar su contenido.

Sin embargo, discrepamos con la aplicación del fallo “Serrey de Drabble” al instituto impositivo de la sociedad conyugal, porque *“la omisión de la manifestación requerida por el artículo 1246 del Código Civil, influye sobre la calificación del bien y no sobre la validez de la adquisición; ello no resulta obstáculo para que el bien, aunque ganancial, quede sometido a la administración del cónyuge adquirente...”*², bajo el régimen de gestión separada.

La CSJN tiene dicho que *“En el régimen de la sociedad conyugal, la ausencia de mención en el título del origen de los fondos empleados en la compra del inmueble, resulta inconducente para determinar el sistema de gestión y la responsabilidad por las deudas, pues la titularidad de la adquisición es el criterio de atribución que informa la materia”*.³

A diferencia del anterior régimen de gestión de bienes de los cónyuges, en el cual si la mujer en la adquisición omitía aquel requisito, el bien pasaba a ser ganancial ordinario de administración marital – artículo 3° inc. 2° a, ley 11.357 -, recayendo en consecuencia en cabeza de éste la obligación de declarar.

En conclusión, con la vigencia de la ley 17.711, declara los beneficios del bien el cónyuge adquirente en cualquier supuesto, sea que haya cumplimentado la exigencia del artículo 1246 del Código Civil para darle el carácter de propio, sea que no haya hecho la manifestación y el bien se reputa ganancial, porque seguirá siendo ganancial de titularidad del adquirente, y no de su consorte.⁴

6.3. Interpretaciones doctrinarias:

¹ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág.117.

² Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 118.

³ CSJN, 01/12/1987, “DGI c/ Hays, Juan Temson s/ incidente de tercería de dominio”.

⁴ CNCiv., Sala C, 31/10/1974, ED, T. 60, p. 135.-; “V Jornadas de Derecho Civil”, celebradas en Rosario en el año 1971; CSJN, 01/12/1987, “DGI c/ Hays, Juan Temson s/ incidente de tercería de dominio”, Fallos, 310:2459.

Dino Jarach, manifiesta que *“la ley impositiva se independizó de las normas de atribución de las ganancias del derecho civil, como lo declara el artículo 28 de la ley... Las normas en cuestión fija los criterios de atribución de las ganancias al otro cónyuge o de reparto entre ambos. No adopta ninguna de las soluciones extremas, ni aceptan las reglas de atribución del Código Civil; en cambio, establecen un sistema mixto que – en cierto modo- parcialmente acepta, como se verá, algunos de los principios y clasificaciones del Código Civil. Así cuando atribuye a cada cónyuge los réditos derivados de los bienes propios (... art. 29 de la Ley), asimismo cuando, en el artículo 30 y con tres excepciones, atribuye totalmente al marido los beneficios gananciales. Estos últimos – claro está-, de acuerdo con la clasificación civilista”*.¹

Si bien surge del artículo 28 de la ley 20.628 que el instituto tratado, como afirma Jarach, se ha independizado de principios de derecho civil, es oportuno recordar que al sancionarse por primera vez el precepto en la ley de procedimientos y atendiendo a la norma proyectada por el P.E. que comentamos en la primera etapa, la intención legislativa habría sido reforzar el sistema de imposición individual, a los fines de advertir que no se liquidaran los réditos de los cónyuges por mitades, dado que no existía regulación tributaria contraria a las disposiciones civiles.

En cambio, en la etapa legislativa que estamos analizando, la independencia de la ley impositiva respecto a las normas civiles declarada en el art. 28 de la ley del impuesto, es nítida cuando establece que ciertos beneficios gananciales se acumulan en cabeza del marido – primera parte del art. 30 ley 20.628 -, precepto contrario a las soluciones aportadas por el régimen de la ley 17.711.-

Giuliani Fonrouge y Navarrine, interpretan que el artículo 28 – ley 20.628 – *“pone de manifiesto la adopción de soluciones propias, que parcialmente se apartan de las contenidas en el Código Civil – art. 1217 y ss., principalmente en cuanto trata de la formación y administración de la sociedad conyugal – arts. 1261 a 1290 -. El Código la concibe como una unidad económico-social...; la ley tributaria, pese a ciertas apreciaciones superficiales, no se aleja de la concepción civilista en todas sus partes, sino en algunos aspectos, como tendremos ocasión de comprobarlos al examinar los arts. 29 y 30”*.²

¹ Jarach, D., *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3era Ed, pág. 633 y sig., Bs. As., Abeledo-Perrot, Año 2003.

² Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *“Impuesto a las Ganancias”*, 3ª edición actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine, pág. 331, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1996.

Al comentar el artículo 29, sostienen que maneja conceptos inapropiados, que es *“innecesaria la referencia a bienes propios o gananciales porque para la ley 20.628 todos pertenecen con exclusividad (son propios) al esposo que obtiene el rendimiento imponible; aparte de la alusión a cada una de esas categorías, que sólo pueden resultar del Código Civil, evoca un ordenamiento del cual dice prescindir el artículo 28”*. Y agrega cuando analiza los rendimientos de bienes propios del artículo 29, que la distinción entre bienes propios y gananciales resulta inadecuada, *“más cuando la ley tributaria adopta a su respecto soluciones propias”*. Según el Código Civil *“los beneficios que producen los frutos naturales o civiles son gananciales y pertenecen a ambos cónyuges (art. 1272); sin embargo, para la ley impositiva el rendimiento de ellos no es ganancial sino atribuible a quien es dueño del bien, sea el marido o la esposa”*. – el subrayado es nuestro -.¹

Contrariamente, inferimos que es inevitable hacer referencia a bienes propios y gananciales, porque la ley tributaria remite a ellos sin violentar la calificación civil, y tampoco conmueve a dicha calificación de bienes las soluciones propias de excepción adoptadas impositivamente, cuando preceptúa que ciertas rentas pertenecientes a la esposa, incumbe las declare el marido.

De igual forma, sostenemos que es impreciso afirmar que los frutos naturales o civiles por ser gananciales, pertenecen a ambos cónyuges durante la vigencia de la comunidad. En efecto, los beneficios gananciales se atribuyen al dueño del bien que los produce, porque a partir de la reforma al Código Civil por ley 17.711, ese es el criterio rector y donde se observa un paralelismo ente adquirir y administrar.²

Cuando glosan el inc. c) del artículo 29 dicen *“que es atribuible al marido o a la esposa en su caso, el rendimiento de bienes adquiridos con el producido del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria”*. Y rematan, que es innecesario decir que *“cuando el marido adquiere un bien con el producido de su trabajo personal, es ganancial en el sistema del Código”* y terminan explicando la situación respecto de terceros, que el bien será propio de la mujer o del esposo, si existe constancia acerca del origen del dinero.³

Sin embargo, los tratadistas omiten señalar en la afirmación hecha en el último párrafo, que a los efectos fiscales independientemente de calificación del bien, en principio es el cónyuge titular el obligado a declarar los beneficios, claro está, teniendo presente la limitación que

¹ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Op. cit.*, págs.339 y 340.

² Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág.156.

³ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Op. cit.*, págs. 340 y 341.

tiene la mujer respecto de los beneficios de bienes ganancias que no adquiere con el producto de sus actividades personales.

Al examinar el artículo 30, los autores mencionados sostienen que el dispositivo incurre en el mismo error explicitado, porque tanto el artículo 29 que refiere a los bienes que la ley 20.628 considera “*propios*”, el art. 30 versa sobre bienes que reputa “*gananciales*”, pero que ambas normas interpretan equivocadamente la categoría de esos bienes que “*revelan confusión en la interpretación del Código Civil*”.¹

Interpretamos que no existe tal confusión; en efecto, los incisos del artículo 29 de la ley 20.628 simplemente indican las ganancias imputables a cada cónyuge, señalando, por un lado, las que surgen de actividades personales, inc. a) y las resultantes de bienes adquiridos con el producto de esas actividades, inc. c), pero como no las califica, hay que remitirse a los criterios civiles que las define como rentas gananciales de titularidad de uno y otro esposo; y por otro lado, menciona las ganancias provenientes de bienes propios, inc. b), que tampoco las califica, por lo que igualmente hay que ceñirse a las disposiciones civiles para determinar su contenido.

Además, comentan que el mencionado artículo 30 atribuye “*totalmente al marido los beneficios gananciales*” (luego enumera las excepciones) y se pregunta ¿cuáles son los gananciales?, porque el art. 29 inc. a y c, transforma en bienes propios los que para el art. 1272 CCiv. son gananciales. De manera que “*si eliminamos los gananciales provenientes de actividades personales y de los bienes adquiridos con ellas (art. 29, incs. a y c.), los gananciales que restan son muy limitados y debemos obtenerlos del resto del art. 1272 Código Civil*”, interpretando de ello que “*sólo deben considerarse gananciales, a los fines de la ley tributaria, estos otros que menciona la norma civilista recordada: a) bienes adquiridos por hechos fortuitos, como lotería, juego, apuestas, etc.; b) frutos o productos de los bienes propios de cada esposo o de los comunes adquiridos con fondos distintos a los provenientes de la actividad personal; c) los recibidos por el usufructo de los bienes de hijos de otro matrimonio; d) las mejoras que valoricen los bienes propios; e) lo gastado en la redención de servidumbres o en otro objeto de que uno sólo de los cónyuges obtenga ventajas; f) el producido de los derechos intelectuales, patentes de invención y diseños industriales que son*

¹ *Ibidem*, pág. 342.a.

gananciales, desde la reforma por ley 17.711, a diferencia del derecho en sí mismo, que es bien propio del autor o inventor”.¹

Reiteran que, “estos problemas interpretativos son consecuencia del apartamiento de los principios del Código Civil y del error de adoptar un criterio propio pero referido a ciertos conceptos que emanan del derecho privado, sin la depuración necesaria para evitar las confusiones que hoy se producen”.²

Disentimos con esas afirmaciones, porque los dispositivos fiscales – insistimos - no adoptan un criterio propio respecto a la calificación de bienes del Código Civil, dado que tanto a los bienes propios como a los gananciales no les asigna ningún significado particular distinto al que proviene del derecho privado.

Cuando indagan respecto a los bienes gananciales que se le atribuyen totalmente al marido-art. 30 primer parte -, los citados autores los desagregan íntegramente de los supuestos del articulado 1272 del Código Civil, siendo que de nuestra parte excluimos ciertas hipótesis que más adelante trataremos.

Por su parte Luis Fernández, al trabajar la atribución de rentas a los cónyuges en el impuesto a las ganancias, con el objeto de delimitar con exactitud las rentas que deben incluir en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias los cónyuges y herederos, sigue la línea de pensamiento de la doctrina autoral mayoritaria.³

Así, cuando glosa el artículo 28 de la ley 20.628 afirma que sus términos ponen de manifiesto la intención del legislador de apartarse del ordenamiento civil, en especial en lo referido a la administración de la sociedad conyugal.⁴

Que el art. 29 de la ley 20.628 establece que cada esposo deberá declarar las ganancias obtenidas por su actividad personal “sin admitir la división de aquellas de tipo ganancial aportadas al hogar por uno solo... pero que son el fruto del esfuerzo común”.⁵

Sostenemos, que no se trata de una regulación fiscal caprichosa no admitir dividir aquellas de tipo ganancial obtenidas por uno solo de los cónyuges, porque ello tiene su fundamento en el

¹ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Op. cit.*, pág. 342.a.

² *Ibidem*, pág. 343.

³ Fernández, L., “Atribución de rentas y bienes a los cónyuges y herederos en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales”, en *blog de impuesto y finanzas públicas*, Publicado en ERREPAR, Doctrina Tributaria, T. XIX, noviembre de 1998.

⁴ Fernández, L., *Op. cit.*, recomienda entre otros a Due, J. y Fiedlander, A., *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, cuarta edición, pág.259 y sigs., Bs. As., Editorial El Ateneo, 1977, o, a Musgrave, R. y Musgrave, P., *Hacienda pública teórica y aplicada*, quinta edición, pág.444 y sigs. McGraw-Hill, 1992.

⁵ *Ibidem*.

régimen de comunidad diferido dispuesto en el Código Civil, del que surge que durante su vigente nada tienen que dividirse los consortes.

Fernández continúa diciendo que, resulta evidente, por otro lado, que cuando la ley alude a bienes propios y gananciales refiere al criterio clasificatorio del artículo 1271 del CCiv., concluyendo entonces que el “apartamiento de la ley civil no es total, sino parcial y, en realidad, lo que establece la ley de Impuesto a las Ganancias no es qué carácter tienen los bienes –esto está dicho en el Código Civil- sino cuales ganancias incluye cada cónyuge en su declaración jurada”. Pero, aun así, dice que existen casos en los que la solución no es sencilla y analiza los bienes propios y gananciales, y se detiene en el caso del artículo 1246 del CCiv. resuelto en fallo plenario por la Cámara Nacional Civil en “Surrey de Drobble”, que como vimos respecto de terceros y para asignar el carácter de propio a un bien inmueble adquirido por la esposa es de absoluta necesidad que la escritura contenga la manifestación que el dinero es de ella, así como la designación de cómo el dinero le pertenece”, y también en los casos de bienes adquiridos con fondos propios y gananciales, y los adquiridos con aportes sucesivos en el tiempo.¹

Y al glosar los bienes gananciales que debe declarar cada cónyuge, del artículo 29, y los que corresponde atribuir totalmente al marido, del artículo 30 de la ley de ganancias, luego de un minucioso análisis, afirma que, “como se ve técnicamente, no existe ninguna regla indubitable para determinar cuándo un bien fue adquirido por la mujer en las condiciones del inciso en análisis”, y termina adhiriendo al reenvío que realizan Guiliani Fonrouge y Navarrine al art. 1272 del Código Civil, y del mismo modo que ellos, depura los casos contenidos en la norma, para obtener cuáles son los bienes gananciales que deberá declarar el marido.²

Desde nuestro punto de vista, conviene aclarar que si existieran “casos en que la solución no es sencilla” para determinar cuáles ganancias incluye cada cónyuge en sus declaraciones juradas, es por las dificultades interpretativas que puede presentar la norma de fondo del régimen económico del matrimonio, porque el sistema fiscal de imposición individual, por regla no contradice la regulación civil, salvo la restricción de la mujer a declarar ciertos beneficios gananciales –art. 30 ley 20.628 -. Respecto a las restantes aseveraciones del autor, que se asientan en opiniones doctrinas ya aludidas, nos exime de comentarlas nuevamente.

¹ Fernández, L., *Op. cit.*, recomienda entre otros a Due, J. y Fiedlander, A., *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, cuarta edición, pág.259 y sigs., Bs. As., Editorial El Ateneo, 1977, o, a Musgrave, R. y Musgrave, P., *Hacienda pública teórica y aplicada*, quinta edición, pág.444 y sigs. McGraw-Hill, 1992.

² *Ibidem.*

En opinión de Spisso, Rodolfo R. y Gutiérrez, Delia M., en “La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”, trabajan minuciosamente el tema en los términos que parcialmente pasamos a reproducir, y el primero de los autores sigue similar tratamiento en otras publicaciones.¹

Afirman que *“Nuestra ley 20.628 y su antecesora siguen el sistema de imposición individual de los esposos, más con una acumulación en cabeza del marido de ciertas rentas gananciales obtenidas y administradas por la esposa de acuerdo a las disposiciones de la ley civil, lo que marca el carácter híbrido del sistema y genera una serie de insolubles situaciones, injustamente gravosas para la unidad familiar”*.²

Compartimos que la ley impositiva sigue el sistema de imposición individual, pero la atribución de rentas con acumulación parcial en cabeza del marido - regla específica de excepción -, es una opción legislativa dentro de los sistemas conocidos de separación de rentas de los cónyuges que puede establecerse de acuerdo a reglas definidas por la legislación civil, o en base a dispositivos específicamente tributarios. No obstante, la elección legislativa señalada, más adelante analizaremos que no genera situaciones que no puedan ser resueltas por las propias normas del régimen patrimonial matrimonial.

Sostienen que *“Ese carácter se agudiza con la mención contenida en el art. 28 de la ley 20.628 que enfáticamente, señala que las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no regirán a los fines del impuesto a las ganancias, no obstante lo cual no estructura un régimen integral y coherente, ya que más allá de establecer en el art. 29 la imputación de determinadas rentas al esposo o en su caso a la esposa, utiliza en dicho artículo y en el art. 30 conceptos propios de la legislación civil al referirse a bienes propios o gananciales sin darles ninguna significación especial, por lo que necesariamente debe recurrirse a las normas de aquella, que el art. 28 pretende desplazar parcialmente”*.³

Agregan que *“...ese coetáneo repudio y reenvío a las normas del Código Civil se matiza por un particular régimen de imputación de las rentas de la sociedad conyugal a uno u otro de*

¹ Spisso, R. y Gutiérrez, D., “La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”, en *Revista Jurídica Argentina, La Ley, Tomo 1990- A*, pág. 956 y sig. Ver igual tratamiento en Spisso, R., *Derecho Constitucional Tributario*, Tercera Ed., pág. 368 y sig., Bs.As., Lexis Nexis, 2007.

² Spisso, R. y Gutiérrez, D., *Op. cit.*, pág. 958. En el mismo sentido, Spisso, R., *Op. cit.*, pág. 370.

³ Spisso, R. y Gutiérrez, D., *Op. cit.*, pág. 958.

*los cónyuges, que desconoce el régimen de administración de los bienes que constituyen el acervo de aquélla”.*¹

Por nuestra parte pensamos que resulta excesivo hablar de coetáneo repudio y reenvío a las normas del Código Civil, por cuanto el sistema fiscal tiene por regla separar los beneficios de los cónyuges de acuerdo a las reglas establecidas por las normas civiles, y por excepción un régimen de atribución específicamente tributario. En definitiva, el sistema de imposición tributario se vale por regla y por ello no desconoce en absoluto el régimen de bienes instituido en el Código Civil, pese a que a determinados beneficios excepcionalmente los atribuya de acuerdo a preceptos propios autónomos de aquel.

Cuando los citados autores analizan la atribución de ganancias a la mujer proveniente de bienes propios, luego de comentar el supuesto del artículo 1246 aplicando la doctrina Serrey de Drobble, indagan respecto a las hipótesis muy trabajadas por la doctrina civil de bienes adquiridos con el empleo de fondos propios y gananciales, el supuesto de adquisiciones hechas por partes iguales de dinero propio y gananciales a los efectos de determinar el carácter del bien.²

En nuestra opinión, lo relevante a los efectos fiscales bajo la vigencia del régimen de comunidad, es establecer a cuál de los cónyuges corresponde la titularidad del bien, pues el carácter de los bienes cobra trascendencia excepcionalmente, por la restricción impuesta a la mujer para ciertos gananciales – art. 30 ley 20.628 -.

Cuando dichos doctrinarios enumeran las ganancias que no corresponde atribuir a la mujer – corresponden al marido - mencionan los beneficios derivados de la inversión de los frutos de bienes propios de ella.³

En realidad, a los frutos de los bienes propios los declara cada cónyuge titular de los mismos, a diferencia de los frutos de los bienes gananciales, en los que la mujer está acotada a declarar solamente beneficios de los bienes adquiridos con fondos provenientes de actividades personales –art. 30 ley 20.628 -.

Finalmente, los citados juristas concluyen que *“La salvedad contenida en el art. 30 de la ley 20.628 recepta la idea de que no procede que el marido declare rentas que no administra”*⁴.

¹ *Ibídem.*

² *Spisso, R. y Gutiérrez, D., Op. cit., pág. 960 y sig.*

³ *Ibídem, págs. 962 y 963.*

⁴ *Ibídem, pág. 963.*

Opinamos que dicha afirmación soslaya la reforma al Código Civil del año 1968 al sistema de gestión de bienes de los cónyuges, cuyo paradigma para la atribución de beneficios, consagró como principio que el propietario o titular del bien es el administrador, siendo que la regla misma del art. 30 de la ley del impuesto quiebra ese principio, obligando al marido a declarar beneficios que no le pertenecen ni administra.

6.4. Nuestra interpretación:

(Código Civil reformado por ley 17.711 hasta la Reforma Constitucional 1994)

6.4.1. Introducción:

En principio, el enfoque dado por la ley de ganancias n° 20.628 a la sociedad conyugal, convalida en lo esencial a su predecesora de réditos, por cuanto mantiene el sistema de imposición individual, por el que distribuye las rentas de los cónyuges acorde a los principios civiles.

Vimos que el sistema de gestión de bienes de los cónyuges modificado por ley 17.711, estableció como principio que cada cónyuge administra y dispone de sus bienes propios y de los gananciales que adquiera - párrafo 1° del artículo 1276-, con las restricciones del art. 1277 del Código Civil, que exigió el asentimiento del otro cónyuge para determinados actos de disposición; esto último, sin efectos sobre el instituto fiscal tratado.

En ese sistema de gestión separada existe una correspondencia entre adquisición o titularidad del bien con su administrador, *siendo “notoria la relación establecida por la ley entre adquirir y administrar. Administra el que adquiere el bien”*, a diferencia del sistema anterior.¹

Al respecto la Corte Suprema de Justicia tiene dicho que *“lo esencial del primer apartado del art. 1276 del Código Civil... se halla en la atribución de la gestión a quien resulte ser el adquirente... La propiedad de los bienes gananciales y el consiguiente derecho de administrar y disponer de ellos pertenecerá al cónyuge en cuyo nombre o por el cual los*

¹ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 176.

*bienes son adquiridos, sea cual fuere la causa de dicha adquisición... pues la titularidad de la adquisición es el criterio de atribución que informa la materia”.*¹

Pero, como existen bienes cuyo adquirente no puede determinarse o es de dudosa determinación, el párrafo 2º del artículo 1276 receptaba la “presunción muciana”, disponiendo que la administración y disposición de esos bienes corresponde al marido.²

Quedan comprendidos en el precepto, los bienes gananciales que no tienen titular cierto, como muebles, muebles registrables, pero no registrados e inmuebles usucapidos mientras no se tramite la prescripción adquisitiva.³

Sin embargo, la ley de ganancias, producto de la inobservancia a las modificaciones introducidas por la ley 17.711 al Código Civil, consagró una norma que por acumular ciertos beneficios gananciales en cabeza del marido, altera en parte la regulación civil.

Por ello, proponemos la siguiente metodología en el abordaje del instituto de la sociedad conyugal del impuesto a las ganancias.

En primer lugar, glosar los dispositivos del sistema de imposición individual acordes al Código Civil – art. 29 e inc. a), b) y c) del art. 30 de la ley 20.628 -.

En segundo lugar, abordar la norma alterante de principios civiles que acumula en el marido ciertos beneficios gananciales, prevista en la primera parte del art. 30 de la ley de ganancias.

Por último, comentar el artículo 28 de la ley de ganancias que remite a los dos artículos tratados anteriormente.

6.4.2. El artículo 29 de la ley de ganancias:

El artículo 29 señala que “Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:
a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria), b) Bienes propios,
c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria”.

¹ CSJN, 01/12/1987, “Dirección General Impositiva v. Hays, Juan Tennyson s/ incidente de tercería de dominio”, Fallos, 310:2459.

² Bueres y Highton, *Op. cit.*, pág. 176.

³ *Ibidem*, pág. 177.

Inciso a): Contempla beneficios gananciales – quinto párrafo art. 1272 Código Civil - y le cabe la misma interpretación que hiciéramos cuando comentamos la ley de réditos – art. 28 inc. a) -, en cuanto a que se le debe atribuir el beneficio ganancial al cónyuge que desarrolla la actividad personal, por constituirse en un “rédito, ganancia o beneficio propio”, perteneciente al cónyuge que la lleva a cabo.

Incluimos entre ellas, a los beneficios derivados de los derechos intelectuales, patentes de invención y diseños industriales – ley 11.723 -, que según el último párrafo del art. 1272 del Código Civil, su producido es ganancial, y que la ley de ganancias los declara exentos, salvo que superen el mínimo no imponible por período fiscal, que se establece según inc. j art. 20 ley 20.628.

Expresamente establece: “Hasta la suma de DIEZ MIL PESOS (\$ 10.000) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior”.¹

Cuando dichos beneficios estén alcanzados por el gravamen, como expresamente contempla el texto, el autor de la propiedad intelectual es el contribuyente –art. 5 ley 11.683-, por lo cual el supuesto queda subsumido en la atribución de ganancias a las cónyuges derivadas de actividades personales, según inc. a) del artículo 29 de la ley de ganancias.

La hipótesis en examen, difiere de la contraprestación periódica por la cesión del dominio o bien del uso y goce de los derechos de propiedad intelectual, cuyos beneficios no están exentos por la ley del impuesto a las ganancias², y por los cuales entendemos que también se le atribuyen al autor de la propiedad intelectual en calidad de contribuyente – art. 5 ley de procedimientos tributarios e inc. a) del art. 29 de la ley de ganancias.

¹ El inc. j del artículo 20 de la ley de ganancias, según texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, prevé la exención.

² “Beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, regalías y subsidios periódicos”, inc. b) art. 45 ley 20.628 (t.o. 1977 y modif.), comentado por Jarach, D., Op. cit., pág. 564.

Inciso b): Indica que a cada cónyuge se le atribuyan las ganancias derivadas de bienes propios – calificación civil -, no exige mayores esfuerzos interpretativos, desde la sanción de la ley 17.711, que derogó el mandato presunto de administración a favor del marido de los bienes propios de la mujer.

Porque con la ley 11.357 los réditos provenientes de bienes propios había que asignárselos al cónyuge que ejercitaba efectivamente las facultades de administración por el mandato presunto de administración a favor del marido; mientras que desde la vigencia de la ley 17.711, las ganancias derivadas de esos bienes, se atribuyen sin más al propietario o titular del bien - párrafo 1º art. 1276 CC -.

La interpretación de las ganancias provenientes de “bienes propios” del inc. b), difiere de la que hacíamos cuando comentamos su similar contenido en el inc. b) del art. 28 de la ley de réditos, en tanto la regla aplicable es que se imputen los beneficios al cónyuge propietario o titular del bien que los produce; mientras que para la ley de réditos seguíamos el criterio de la titularidad de la renta – en función de la administración efectiva del bien – que no necesariamente se correspondía con el titular del bien.

Inciso c): Trata bienes gananciales, pero con algún efecto similar al anterior inciso, porque con la eliminación civil por ley 17.711 de los bienes de administración marital y reservados a la mujer, los cónyuges tendrán que acreditar en principio la titularidad de los bienes gananciales – no de la renta - y además la mujer que los adquirió con el producto de actividades profesionales.

La ley de ganancias 20.628 suprime el requisito que traía el similar inc. c) del art. 28 de la ley de réditos, que “tratándose de inmuebles adquiridos por la mujer, debía dejar constancia en la escritura que los fondos provenían de esas actividades”; caso contrario, pasaban a ser de administración ordinaria del marido por el anterior régimen – artículo 3º inc. 2º a, ley 11.357; motivo por el cual se tornaba imprescindible para la mujer aclarar que eran bienes adquiridos con el producto de su peculio personal.

En el nuevo marco normativo, reiteramos, no compartimos la aplicación que hace la doctrina tributaria del caso “Serrey de Drabble”, no sólo por haber suprimido la norma impositiva aquel requisito, sino porque “la omisión de la manifestación requerida por el artículo 1246 del Código Civil, influye sobre la calificación del bien y no sobre la validez de la adquisición;

ello no resulta obstáculo para que el bien, aunque ganancial, quede sometido a la administración del cónyuge adquirente...”¹, bajo el régimen de gestión separada.

Pero, al referir el inciso c) del artículo 29 a rentas de bienes gananciales adquiridos con el producto del peculio personal, impide a la mujer incluir en su declaración jurada a otras adquisiciones que se derivan del art. 1272 del Código Civil y que quedan aprehendidas en la primera parte del art. 30 de la ley del impuesto.

Corolario, el artículo 29 de la ley de ganancias se corresponde con los principios civiles, donde la regla que informa la atribución de las rentas de los cónyuges es la titularidad de la adquisición en cualquier supuesto, sea que el adquirente haya cumplimentado la exigencia del artículo 1246 del Código Civil para darle el carácter de propio al bien – hipótesis contenida en el inc. b) -, sea que no haya hecho la manifestación y el bien se repute ganancial – supuesto que estamos comentando -, porque seguirá siendo ganancial de titularidad del adquirente, y no de su consorte.²

6.4.3. Los incisos. a), b) y c) del artículo 30 de la ley de ganancias:

Las excepciones a la atribución total al marido de beneficios gananciales que establece el artículo 30 de la ley impositiva son: “...a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el inciso c) del artículo anterior; b) Que exista separación judicial de bienes; c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”, que pasamos a comentar, para saber definitivamente cuáles se colocan sólo en cabeza del marido.

Relacionando los tres supuestos de excepción con otras disposiciones tributarias y del derecho privado, se advierte:

La hipótesis mencionada en el inc. a) del artículo 30 replica el supuesto descrito en el inc. c) del artículo 29 – ya comentado -, correspondiendo a cada cónyuge declarar los beneficios de bienes gananciales adquiridos con fondos provenientes del peculio personal.

¹ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág.118.

² “V Jornadas de Derecho Civil”, celebradas en Rosario en el año 1971; CNCiv., Sala C, 31/10/1974, ED, T. 60, pág. 135.- CSJN, 01/12/1987, “DGI c/ Hays, Juan Temson s/ incidente de tercería de dominio”, Fallos, 310:2459.

En cuanto al inc. b) del art. 30 – que exista separación judicial de bienes - lo interpretamos de la misma forma que cuando comentamos la ley de réditos.

Ahora, de conformidad al art. 1301 y siguientes del Código Civil, a los supuestos ya previstos de concurso o mala administración de un cónyuge (art. 1294) y el nombramiento de un tercero como curador de uno de los cónyuges (art. 1290), se agregan la “separación personal, introducida por la ley 23.515 y el abandono de hecho de la convivencia matrimonial - art. 1294 in fine -”.¹

Como con la sanción de la ley 17.711 cada cónyuge tiene la libre administración y disposición de los bienes (art. 1276), se discutió si seguía vigente la causal de “concurso o mala administración de los bienes”.

Respecto al “concurso” – art. 1294 –, se sostuvo que la previsión legal careció de justificación porque el concurso no pone en peligro la masa de administración del otro cónyuge, y más aún si se piensa que el concurso preventivo actualmente no implica desapoderamiento ni una necesaria mala administración, y si la hubiese, basta con invocar ésta y no el concurso -.²

En efecto, la “mala administración” – art. 1294 - pese a la gestión separada dispuesta por el art. 1276, se entendió justificada porque “actúa como una medida de carácter preventivo ante la administración ruinosa o perjudicial por parte de un cónyuge que perjudica el patrimonio ganancial”.³

En síntesis, al inc. b) del artículo 30 de la ley de ganancias, le hacemos la misma crítica que al anterior de la ley de réditos, en el sentido que resulta a todas luces innecesaria la excepción tributaria legislativamente prevista, en tanto separados judicialmente de bienes los cónyuges, las ganancias se atribuyen a cada patrimonio, en virtud del cese del régimen de comunidad, que imposibilita imputárselas a uno solo de ellos, en el caso, a la mujer.

Finalmente, al inc. c) del art. 30 de la ley de ganancias, lo interpretamos de la misma forma que su similar de la ley de réditos; pero al derogarse por ley 17.711 la figura de la administración marital de la sociedad conyugal, ahora cualquiera de los cónyuges puede tener la administración de los bienes de su consorte mediante resolución judicial.⁴

¹ Bossert, G. y Zannoni, E., *Op. cit.*, pág.286.

² *Ibidem*, pág.289.

³ *Ibidem*, pág.288.

⁴ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág.107.

Las hipótesis subsumidas en el inc. c) del artículo 30 de la ley de ganancias, de acuerdo al Código Civil son:

- a) Interdicción de un cónyuge por insania o sordomudez o de inhabilitación judicial, resultando curador legítimo el otro – arts. 468, 469, 476 y nuevo art. 152 bis C. Civil –.
- b) Ante la ausencia simple de uno de los cónyuges, el otro es designado curador de sus bienes – ley 14.394, art. 15 y 19 inc. I -.
- c) Cuando durante la sustanciación del juicio de divorcio, uno de los cónyuges es removido de la administración de los bienes gananciales – art. 233 del C. Civil -.
- d) En la “ausencia con presunción por fallecimiento del marido y opción por la mujer de continuación de la sociedad conyugal, le correspondía la administración – art. 1309 Código Civil – pero no sólo de los gananciales sino también de los propios...”¹
- e) Por último, cuando el cónyuge resulta curador del consorte penado a prisión o reclusión por más de tres años – art. 12 del C. Penal -.

En todos los casos mencionados y de acuerdo al dispositivo impositivo, la mujer en su condición de representante legal y administradora de los bienes del marido, con obligación de rendir cuentas, declara los beneficios en nombre de su esposo interdicto o removido de la administración de los bienes – contribuyente -, siendo ella responsable por el cumplimiento de la deuda ajena – artículos 15° y 16° de la ley n° 11.683 -.

6.4.4. La primera parte del art. 30 de la ley de ganancias:

Al analizar la primera parte del artículo 30 del instituto de la sociedad conyugal, es preciso considerar el tratamiento particular que otorga la ley del impuesto a determinadas figuras del derecho privado y el marco normativo tributario imperante, dado que la reforma impositiva de 1974 reunió el clásico impuesto a los réditos y a las ganancias eventuales, en un solo impuesto que denominó “ganancias”.²

El legislador en 1976 vuelve a la regulación separada, manteniendo la denominación de impuesto a las ganancias – ley 20.628 - básicamente para los réditos netos periódicos; el

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, págs.107 y 108.

² Jarach, D., *Op. cit.*, pág. 531.

impuesto sobre los beneficios eventuales – ley 21.284 – que grava las ganancias de capital y accidentales; y el impuesto sobre los resultados de determinados juegos o concursos – ley 20.630.¹

La norma comentada dispone acumular ciertas rentas gananciales en cabeza del marido, con quiebre de disposiciones civiles. Pero ¿cuáles son los beneficios de bienes gananciales atribuibles totalmente el marido?

La doctrina tributaria deriva los supuestos íntegramente del artículo 1272 del Código Civil, mencionando los siguientes: “a) bienes adquiridos por hecho fortuito, como lotería, juego, apuestas, etc.; b) frutos o productos de los bienes propios de cada esposo o de los comunes adquiridos con fondos distintos a los provenientes de la actividad personal; c) los recibidos por el usufructo de los bienes de hijos de otro matrimonio; d) las mejoras que valoricen los bienes propios; e) lo gastado en la redención de servidumbres o en otro objeto de que uno solo de los cónyuges obtenga ventajas; f) el producido de los derechos intelectuales, patentes de invención y diseños industriales que son gananciales, desde la reforma por ley 17.711, a diferencia del derecho en sí mismo, que es bien propio del autor o inventor.”²

Entendemos que a los efectos fiscales no es posible derivar mecánicamente todos los supuestos comprendidos en aquella norma civil, porque la ley de ganancias prevé una solución propia a uno de los supuestos que se mencionan, y en los otros, habrá que cotejar si las hipótesis se ajustan necesariamente al hecho imponible definido por la ley del impuesto, de ahí que:

a) Incluimos dos de los supuestos que desagrega la doctrina mayoritaria del art. 1272:

1) Beneficios de bienes gananciales adquiridos por la mujer por hecho fortuito, como lotería, juego, apuestas, etc, también gananciales – tercer párrafo del art. 1272 del Código Civil -. Aunque el legislador tributario en el año 1974 reunió el clásico impuesto a los réditos y a las ganancias eventuales, en un solo impuesto que denominó “ganancias”, en el año 1976 vuelve a la regulación separada, manteniendo la denominación de impuesto a las ganancias – ley 20.628 - básicamente para los réditos netos periódicos; la de impuesto sobre los beneficios eventuales – ley 21.284 – para gravar las ganancias de capital y accidentales; y la de impuesto

¹ Jarach, D., *Op. cit.*, pág. 532 y sig., 654 y sig.

² Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., *Op. cit.*, págs.342 y 343.

sobre los resultados de determinados juegos o concursos – ley 20.630 – que grava ganancias eventuales.¹

Por ello, los rendimientos de bienes adquiridos por la mujer a su nombre con fondos provenientes de hechos fortuitos, que pese a haberse derogado la institución de bienes gananciales de administración ordinaria o marital, por tratarse de beneficios de bienes gananciales no adquiridos con fondos del peculio personal de la mujer, la ley de ganancias instituye como contribuyente del impuesto solamente al esposo – primera parte del artículo 30 ley 20.628 -, con quiebre de principios de derecho privado.

Al supuesto hay que distinguirlo de la adquisición misma por hechos fortuitos, alcanzadas por el hecho imponible del impuesto a los beneficios eventuales y no por el impuesto a las ganancias.

2) Los frutos de bienes comunes adquiridos por la mujer con fondos distintos a los provenientes de actividades personales – cuarto párrafo del art. 1272, parte pertinente -, como puede ser la indemnización por daños sufridos por la cosa ganancial, por permuta de un bien ganancial o reinversión de un bien ganancial, atendiendo a la literalidad del texto impositivo.²

b) Agregamos un supuesto que no se deriva del art. 1272 del Código Civil, los bienes gananciales de origen dudoso:

Los beneficios que producen los bienes de origen dudoso también son atribuibles al esposo y quedan comprendidos en la previsión del párrafo primero del artículo 30 de la ley de ganancias.

Es un supuesto que no se trata expresamente o directamente omitido por los comentaristas, probablemente porque no se deriva del artículo 1272 del Código Civil, sino del párrafo 2º del artículo 1276 del mismo digesto, que establecía “Si no puede determinarse el origen de los bienes o la prueba fuere dudosa, la administración y disposición corresponde al marido...”. Se trata de bienes gananciales cuyo adquirente no puede determinarse o la determinación es dudosa, disponiéndose que la administración y disposición de los mismos corresponde al marido, como ya comentamos al comienzo del presente título.³

La imputación civil al marido de los bienes de titularidad incierta, conlleva el efecto fiscal de atribución de los beneficios que esos bienes producen al esposo, en calidad de sujeto

¹ Jarach, D., *Op. cit.*, pág. 532 y sig. y 654 y sig.

² Belluscio, A., *Op. cit.*, pág.71.

³ Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág.176 y sig.

contribuyente – responsable por deuda propia -, y no como responsable - “*strictu sensu*” – del cumplimiento de la deuda ajena - artículos 5° y 6° ley n° 11.683 (t.o. 1978) -.¹

c) Excluimos los siguientes que la doctrina deriva del art. 1272 del Código Civil:

1) Los frutos de bienes propios, 4to. párrafo del art. 1272 del Código Civil, parte pertinente, que, aunque gananciales, quedan aprehendidos en la hipótesis tributaria descripta en el inc. b) del art. 29 de la ley 20.628.

2) Lo recibido por el usufructo de los bienes de los hijos de otros matrimonios, 6to. párrafo del art. 1272 del Código Civil, porque el supuesto está regulado específicamente en el artículo 31 de la ley de ganancias, que instituye al usufructuario como contribuyente – art. 15 ley de rito fiscal - de las ganancias de los menores.

3) También los que se indican en d), “mejoras que valoricen los bienes propios”, 7mo. párrafo del art. 1272 del Código Civil, porque el bien vigente la sociedad conyugal seguirá siendo propio, y los réditos que devengue están incluidos en la hipótesis normativa del inc. b) del art. 29; ello, es independiente que desde el punto de vista civil la mejora se repute ganancial con el consecuente derecho a recompensa al momento de la liquidación de la sociedad conyugal.

Por otro lado, hay que advertir que el dispositivo civil mencionado, refiere a mejoras que eleven el valor de los bienes propios, por lo cual, si el inmueble propio se apreciara, quedarían comprendidas en el hecho imponible del impuesto a los beneficios eventuales.²

Cuando las mejoras no elevan el valor del bien, que no es el caso previsto en el 7mo. párrafo del art. 1272 del Código Civil, pueden ser admitidas como gastos de mantenimiento en el impuesto a las ganancias.³

Hasta aquí referimos a las mejoras efectuadas por los cónyuges, mientras que las introducidas por los arrendatarios o inquilinos⁴, sobre los inmuebles de propiedad de los cónyuges, las contempla el hecho imponible del impuesto a las ganancias, con igual solución que si las hubieran efectuado los esposos, en el sentido que se imputarán al cónyuge titular del bien propio – inc. b) art. 29 de la ley de ganancias -.

¹ Ver Folco, Carlos María, que con límpida prosa trata a los “Sujetos de los deberes impositivos”, en Gómez, T. y Folco, C., *Procedimiento tributario Ley 11.683. Decreto 618/97*, 8va. Ed, pág. 99 y sig., Buenos Aires, La Ley, 2014.

² Ley 21.284, primer párrafo artículo 5, según Jarach, D., *Op. cit.*, págs. 660 al 663.

³ Del reglamento de la ley 21.284, inc. c) art. 7°: *Ibidem*, págs. 663 y 664.

⁴ “El valor de las mejoras introducidas por el arrendatario o el inquilino, que constituyan un beneficio para el propietario sin obligación de éste de indemnizar a aquéllos, total o parcialmente”, inc. c) art. 41 ley 20.628 (t.o. 1977 y modif.), comentado por: Jarach, D., *Op. cit.*, pág. 554.

4) Menos aún incluimos el caso reseñado en e), de lo que se hubiere gastado en la redención de servidumbres o en otro objeto en que uno solo de los cónyuges obtenga ventajas, 8vo. párrafo del art. 1272. Según Belluscio quedan ahí comprendidos “el levantamiento con dinero ganancial de la hipoteca u otro gravamen o derecho real que pesa sobre un bien propio, y el pago con dinero ganancial de primas de seguro de vida de uno de los cónyuges a favor del otro, así como el pago con dinero ganancial de deudas personales. En todo caso, lo ganancial es el crédito que la sociedad conyugal tiene contra el cónyuge por lo gastado o invertido”¹, cuestión que se resolverá en la etapa de la liquidación de la sociedad conyugal, al momento de determinar las recompensas.

Naturalmente, el primer supuesto mencionado por el autor de hipoteca u otro gravamen que pese sobre un bien propio, que luego es levantado con dinero ganancial, no le hace perder su condición de propio al bien redimido, y si devengara rentas, quedarían aprehendidas en la hipótesis del inc. b) del art. 29.-

5) Como tuvimos oportunidad de comentar, los beneficios provenientes de los derechos intelectuales, patentes de invención y diseños industriales – ley 11.723 – quedan comprendidos en los supuestos de atribución de ganancias derivadas de actividades personales – inc. a) artículo 29 de la ley de ganancias -.

6.4.5. El artículo 28 de la ley de ganancias:

Con el método de asignación al esposo de algunos beneficios gananciales obtenidos por la mujer – primera parte del art. 30 ley de ganancias – se altera en parte principios civiles, y cobra cierto sentido el dispositivo tributario que establece que las disposiciones civiles no son aplicables al instituto de la sociedad conyugal – art. 28 ley 20.628 -.

6.4.6. Síntesis de los comentarios a los artículos 29 y 30 de la sociedad conyugal:

¹ Belluscio, A., *Op. cit.*, pág.69 y sig.

Al ratificar la ley de ganancias la adhesión que hizo su predecesora al sistema de imposición individual, asignando los beneficios de la sociedad conyugal conforme a principios civiles, pero al omitir modificaciones introducidas por la ley 17.711 al Código Civil, termina consolidando una regla tributaria autónoma – primera parte del artículo 30 de la ley 20.628 - que se desentiende de las disposiciones de fondo.

Artículo 29: *“Corresponde atribuir a cada cónyuge los beneficios provenientes de:”*

“Actividades personales (profesión, oficio, empleo, industria, comercio).”

Se advierte que el dispositivo tributario distribuye los beneficios de los integrantes de la sociedad conyugal de acuerdo al quinto párrafo del artículo 1272 del Código Civil.

Asimismo, quedan aprehendidos otros beneficios que no se mencionan expresamente en la norma pero que también provienen del peculio personal de los cónyuges, derivados de los derechos intelectuales, patentes de invención o diseños industriales – incorporados en el último párrafo del artículo 1272 del Código Civil por ley 17.711 -, siempre que estén alcanzados por la ley del gravamen por haber superado determinado mínimo no imponible por período fiscal.

Inciso b): “Bienes Propios”:

Se atribuyen los beneficios de bienes propios – calificación civil – al cónyuge titular o propietario del bien – primer párrafo del artículo 1276 del Código Civil -.

Los frutos de los bienes propios – cuarto párrafo del artículo 1272 del Código Civil -, también quedan comprendidos en la norma tributaria.

Inc. c): “Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de la profesión, oficio, empleo, comercio o industria:”

Los beneficios de los bienes adquiridos con el peculio personal se asignan según correspondan a cada cónyuge, con la particularidad que a la mujer no se imputan más beneficios que los mencionados, porque los que perciba de bienes que adquiriera de otro origen, se adicionan al marido – primera parte artículo 30 ley de ganancias -.

Artículo 30: Las excepciones a la atribución total de beneficios al marido se establecen en tres apartados:

Inciso a): “Que se trate de bienes gananciales adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente artículo, apartado c).”

La norma reenvía al inc. c) del precedente artículo comentado, limitando entonces a ella la atribución de beneficios de bienes exclusivamente adquiridos con su peculio personal – inc. c) art. 29 de la ley del gravamen -.

Inciso b): “Que exista separación judicial de bienes”:

La excepción del presente apartado obedece a una técnica legislativa inadecuada, resultando innecesaria, porque si los cónyuges obtuvieron por sentencia firme la separación de sus bienes – arts. 1301 y sig., 1290, 1294, 1294 in fines del Código Civil y en el caso de separación personal dispuesta por ley 23.515 -, naturalmente los beneficios se atribuyen al cónyuge titular de cada patrimonio, que por la extinción del régimen de comunidad, imposibilita asignárselas a uno de ellos, en el caso como pretende la norma, a la mujer.

Inciso c): “Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”:

Cualquiera de los cónyuges puede tener la administración de los bienes de su consorte mediante resolución judicial en los casos previstos – arts. 468, 469, 152bis, 233, 1309 del Código Civil; arts. 15 y 19 inc. I ley 14.394 y art. 12 del Código Penal -.

El presente apartado prevé que la mujer tenga la administración de los bienes del marido mediante resolución judicial, que conlleva la obligación de rendir cuentas, por lo cual y en rigor, no se le imputan los beneficios a ella, sino que tiene el deber formal de declarar los beneficios de su esposo interdicto o removido de la administración de sus bienes.

En definitiva, se instituye a la mujer como responsable por el cumplimiento de la deuda ajena y sin que el esposo pierda su condición de contribuyente – arts. 15 y 16 ley 11.683 (t.o 1979).

La regla del artículo 30:

La primera parte del dispositivo prevé adicionar únicamente al esposo beneficios gananciales, enumerando las excepciones en los tres incisos comentados.

Como la norma no menciona expresamente cuáles son, tendremos en cuenta diferentes regulaciones tributarias y acudiremos una vez más a las disposiciones civiles que regulan los gananciales para derivarlos, resultando ser muy pocos los supuestos:

a) Beneficios de bienes gananciales adquiridos por la mujer a su nombre con fondos provenientes de hechos fortuitos – tercer párrafo del artículo 1272 del Código Civil -.

b) Frutos de bienes comunes adquiridos por la mujer con fondos distintos a los provenientes de actividades personales – cuarto párrafo del artículo 1272, parte pertinente del Código Civil -, como los obtenidos de la indemnización por daños sufridos por la cosa ganancial, por expropiación de un bien ganancial, por permuta de un bien ganancial o reinversión de un bien ganancial.

c) Beneficios de bienes gananciales de origen dudoso – segundo párrafo del artículo 1276 del Código Civil -.

Caso muy frecuente se presenta con los bienes muebles en los que la mujer no puede acreditar fehacientemente la titularidad de los mismos.

6.4.7. Otros beneficios de los cónyuges: Usufructo de los menores de edad y la sociedad entre cónyuges

La ley de ganancias mantiene la metodología de la ley de réditos, al tratar a continuación de la sociedad conyugal, beneficios que se asignan a los cónyuges, pero previstos específicamente en el régimen de patria potestad y societario.

Artículo 31 ley 20.628: A los cónyuges usufructuarios – padre y madre por mitades, o en su caso, uno de ellos -, se le asignan como propios y en consecuencia deben declarar como contribuyentes los beneficios – usufructo - que obtienen de los bienes de los menores de edad – artículo 15 ley 11.683 (t.o. 1978) -.

Artículo 32 ley 20.628: Si los cónyuges integran sociedades dentro de las admitidas, son contribuyentes separadamente y de conformidad con las disposiciones de los arts. 29 y 30 ley 20.628.

6.4.8. Tercera conclusión:

Con la sanción de la ley de ganancias en el año 1973, se convalida el sistema de imposición individual, que por regla asigna beneficios de acuerdo a las disposiciones civiles, y establece como excepción una norma autónoma que asigna específicamente algunos beneficios gananciales obtenidos por la mujer al marido, que carece de fundamento y justificación.

Lo cierto es que con la consagración de dicha regla autónoma cobra sentido la primera disposición del instituto de la sociedad conyugal que categóricamente repudia las disposiciones civiles – artículo 28 ley 20.628 -.

Capítulo 3

Atribución de ganancias a los cónyuges en el marco de la Constitución reformada en 1994 - hasta la sanción de la ley 25.781/03 –

1. Principios de Derecho Constitucional de Familia y Tributarios:

1.1. Principios de derecho Constitucional de familia:

La Constitución histórica de la República Argentina de 1853/1860, nada disponía expresamente en orden a la institución familiar.

Las constituciones de la provincia de Santa Fe de 1921, de San Juan de 1927, de Entre Ríos de 1933 y de Buenos Aires de 1934, incorporaron el constitucionalismo social, preferentemente en lo relativo a la consagración de derechos laborales de mujeres y niños, siendo la sanjuanina la primera en acordar derechos laborales a la mujer.

Volviendo al orden nacional, la ley 13.233/48 que declaró necesaria la revisión y reforma de la Constitución, fue cuestionada de nulidad porque el Congreso no reunió la mayoría especial de las dos terceras partes de los miembros exigida por el artículo 30 de la Constitución; sin embargo, igualmente se eligieron Convencionales Constituyentes para realizar la reforma, los que concretaron su labor en solamente tres días y se sancionó el 11/3/1949¹ y dejada sin efecto en 1956, restableciéndose la Constitución histórica, declarando luego la Corte Suprema, que los derechos que consagrara no constituían ningún precepto sino solamente declaraciones teóricas.² En ese sentido referimos al ordenamiento de 1949 donde en su parte dogmática se encontraban disposiciones referidas a la familia.

En la Primera Parte: “Principios Fundamentales”, Capítulo III: “Derechos del trabajador, de la familia, de la ancianidad, de la educación y la cultura. Así declara el “Derecho a la protección de la familia...” y entre otros expresa “El Estado protege el matrimonio, garantiza la igualdad jurídica de los cónyuges y la patria potestad” ... y “garantiza el bien de familia”.

¹ Danielian, M., *Constitución de la Nación Argentina. Reseña Histórica*, 14ª. Ed., Bs.As., A-Z Editora, septiembre de 1997.

² Fallos: 235:140 “Sambrín de Mollard” de 1956; y en Fallos: 237:142 “Zamboni” de 1957, reconoció la vigencia de la Constitución histórica.

En el año 1957 se convocó a una nueva Convención Constituyente Reformadora la que receptó los derechos sociales de segunda generación con la incorporación del art. 14 bis, disponiendo el párrafo tercero "...la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar...".¹

Finalmente, la reforma constitucional de 1994, adquiere gran significancia en relación al tema que nos ocupa, al otorgar jerarquía constitucional a los "tratados internacionales sobre derechos humanos" (art. 75, inc. 22 C.N.).

Los pactos, tratados y convenciones internacionales incluidos en el inc. 22 del artículo 75 de la C.N., forman parte integrante del bloque de constitucionalidad federal y resultan sumamente relevantes e impactan fuertemente en las instituciones familiares y tributarias reguladas por el derecho interno.

Por su impacto en la institución familiar mencionamos los siguientes: La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (1948); La Declaración Universal de Derechos Humanos proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas (1948); La Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José de Costa Rica (1969); El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, suscripto en Nueva York (1966); El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, suscrito en la Nueva York (1966); La Convención sobre los Derechos del Niño, Nueva York (1989) y La Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, Nueva York (1979).²

A título de ejemplo referimos a algunas disposiciones relativas a la familia que surgen de dichos instrumentos internacionales: *"La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad". El derecho de toda persona al "respeto de su vida privada y familiar, el derecho a casarse y a fundar una familia". Además del derecho de la familia a ser protegida por la sociedad y el Estado. Se consagran asimismo los correlativos deberes de toda persona para con la familia. También el reconocimiento de toda persona a "un nivel de vida adecuado para sí y su familia"*.

Los Estados ponen de manifiesto el valor de la persona humana, "la igualdad de derechos del hombre y la mujer y la no discriminación en razón del sexo", independientemente de su

¹ Fallos: 256:556 "Soria de Guerrero", la Corte convalida la Reforma que incorpora el artículo 14bis, siendo que su convocatoria había sido cuestionada por haberla decidido un gobierno de facto.

² Convención Sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer Aprobada por la Asamblea General de Las Naciones Unidas el 18/12/1979; Ley 23.179, sancionada el 8/5/1985; promulgada el 27/5/1985; B.O. 3/6/1985, incluida en el artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional.

estado civil, sobre la base de la igualdad del hombre y la mujer, de los derechos humanos y las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social, cultural y civil o en cualquier otra esfera. Se condena la discriminación contra la mujer en todas sus formas, debiendo adoptarse todas las medidas adecuadas, incluso de carácter legislativo, para modificar o derogar leyes, reglamentos, usos y prácticas que constituyan discriminación contra la mujer, entre otros.¹

En lo relativo a los niños, entre otros, se consagra el derecho al bienestar de todos los miembros de la familia, y en particular de los niños, de recibir la protección y asistencia necesaria para poder asumir plenamente sus responsabilidades dentro de la comunidad; reconociendo que el niño, para el pleno y armonioso desarrollo de su personalidad, debe crecer en el seno de la familia.

Por último, diferentes ordenamientos constitucionales provinciales contemplaron a la institución familiar, como el caso de la santafesina, que brinda protección integral a la familia.²

1.2. Principios de derecho Constitucional tributario:

Los convencionales constituyentes de la República Argentina de 1853/1860, en cambio, si previeron expresa o implícitamente cláusulas en orden a la institución tributaria.

En la Constitución histórica quedaron plasmados los principios, desarrollados cuidadosamente por doctrina y jurisprudencia, erigidos en límites formales y materiales a la potestad tributaria tales como los principios de legalidad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, inconfiscatoriedad, razonabilidad y demás garantías instituidas en la parte dogmática, comprensiva de la “Primera Parte”, integrada por el “Capítulo único”, titulada “Declaraciones, derechos y garantías”.³

Asimismo, y en atención al régimen federal de gobierno receptado, se establecieron disposiciones relativas a la distribución de los poderes tributarios entre los diferentes entes

¹ *Convención Sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer Aprobada por la Asamblea General de Las Naciones Unidas el 18/12/1979; Ley 23.179, sancionada el 8/5/1985; promulgada el 27/5/1985; B.O. 3/6/1985, incluida en el artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional.*

² *Artículo 23 Constitución de la Provincia de Santa Fe.*

³ *Artículos 1 a 35 de la Constitución Nacional de 1853.*

estadales en la parte orgánica, comprensiva de la “Segunda Parte”, titulada “Autoridades de la Nación”, principalmente la Sección Primera, “Del Poder Legislativo”, del Título I, “Gobierno Federal”, y Título II, “Gobiernos de Provincia”.¹

Por su parte la reforma constitucional de 1860, agregó los artículos 32, 33, 34 y 35, suprimiendo el 41, siendo de todos ellos el único con efectos en materia tributaria el principio de las garantías no enumeradas, consagrados en la cláusula 33 de la Constitución Nacional.

La reforma de la Constitución de 1898 modificó los artículos 37 y 87 que no tocan la materia tributaria.

La Constitución de 1949 contempló disposiciones en materia financiera, tales como en la formación del Tesoro nacional – artículo 4º - se incorporó el producido por la propia actividad económica del Estado y de los servicios que preste, y en materia tributaria incorporó los principios de equidad y proporcionalidad como base del impuesto y las cargas públicas.

Como mencionamos, la reforma de 1957 adicionó el artículo 14 bis que tampoco conmueven directamente a la materia tributaria.

Es recién con la reforma constitucional de 1994 que los principios de orden material se verán robustecidos al otorgar jerarquía constitucional a los “tratados internacionales sobre derechos humanos” -art. 75, inc. 22 C.N.-

Además, en orden a los sistemas de coordinación financiera, finalmente se constitucionaliza el régimen de coparticipación.²

Aquellos instrumentos internacionales también tienen su efecto en materia económica, financiera y tributaria.

En opinión de Villegas, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, es el único pronunciamiento que considera en forma expresa la materia fiscal, a diferencia de sus fuentes, a saber: La Declaración Universal de los Derechos del Hombre (1948), la Convención Europea de Derechos Humanos (1950), y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966).³

La Convención conocida como Pacto de San José de Costa Rica, incorpora expresamente la materia con el derecho que acuerda a *“toda persona a ser oída, con las debidas garantías y*

¹ Artículos 36 a 110. Sección Primera del “Poder Legislativo”, artículos 36 a 73 y el título II de los artículos 104 a 110.

² Artículo 75, inc. 2º, Constitución Nacional.

³ Villegas, H., Op. cit., págs.670 y 671.

*dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial para la sustanciación de cualquier acusación penal y para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.*¹

Según Valdés Costa “*la inclusión expresa de la materia fiscal incide en dos aspectos: a) sobre la legislación nacional vigente, implicando la derogación tácita de aquella que sea incompatible con el Pacto, o la obligación de dictar las normas que sean necesarias para hacer efectivos los derechos y libertades amparados por él, y b) sobre la posibilidad de recurrir ante la Comisión y la Corte en caso de violación a tales derechos y libertades*”.²

El derecho a ser oído protegido por el Pacto de San José de Costa Rica, motivó pronunciamientos en orden a la regla del *solvet et repete*, condicionando su aplicabilidad a la acreditación de imposibilidad de pago previo.³

Villegas destaca entre otros derechos y garantías reconocidos por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, al derecho de propiedad, igualdad ante la ley, no injerencia en la actividad privada, la protección del secreto profesional, la prisión por deudas y la protección para ilícitos fiscales, señalando la importancia de su inclusión en el Pacto, porque si bien muchos de los principios están consagrados en la legislación argentina, proporcionan “la garantía adicional originada en la actuación de sus organismos de aplicación, esto es, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos.”⁴

Así, el derecho de propiedad, protegido en el artículo 21 de la Convención, de manera que su inviolabilidad no resulte ilusoria por contribuciones o conjunto de ellas que detraigan una parte sustancial de la renta.⁵

Por ello, las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, señalaron la inconstitucionalidad de cargas fiscales que individualmente o en conjunto resulten excesivas.⁶

El principio de igualdad ante la ley y como deberes de los Estados partes y derechos protegidos se condena toda discriminación por “*motivos de raza, color, sexo, idioma,*

¹ Artículo 8º, inc. 1º, Convención Americana sobre Derechos Humanos.

² Valdés Costa, R., “Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional”, en *Derecho Fiscal*, XLIV-401, citado por Villegas, H., *Op. cit.*, pág.671.

³ Romero Acuña, R. y Achleitner, G., “El solve et repete en el marco de la Convención Americana de Derechos Humanos”, en *Revista de Derecho Público, bajo la dirección de los Drs. Tomás Hutchinson y Horacio D. Rosatti*, en el número “Derecho Tributario-I”, Tomo 2008, Editorial Rubinzal-Culzoni, pág. 191 a 202.

⁴ Villegas, H., *Op. cit.*, págs. 679 a 681.

⁵ Fallos: 170-180; 289-443.

⁶ Citadas por Villegas, H., pág. 679.

religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”, inc. 1º, artículo 1º.¹

La protección de la honra y reconocimiento de la dignidad, proscribiendo que *“nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación”*.²

Para finalizar, señalamos que diferentes ordenamientos constitucionales provinciales contemplan la materia tributaria, como el caso de la santafesina, que expresamente consagra el principio de capacidad contributiva y el de progresividad en el artículo 5º, como así también el principio de igualdad, la protección de la propiedad privada, la libre circulación territorial, la inviolabilidad del domicilio, la libertad y el secreto de la correspondencia.³

1.3. Prelación normativa a partir de la jerarquía constitucional de Declaraciones y Convenciones de derechos humanos:

1.3.1. Relación entre el derecho internacional y el derecho interno hasta 1992:

La doctrina tradicional predominante provenía de la tesis derivada del dualismo que entiende que la Constitución Nacional por ser escrita y rígida, impide a los poderes constituidos modificar o alterar sus preceptos, por lo cual los tratados de derecho internacional no pueden prevalecer sobre la misma, porque aquéllos que celebre el Gobierno federal con las potencias extranjeras, para afianzar las relaciones de paz y de comercio, deben guardar conformidad con los principios de derecho público establecidos por ella, con fundamento en el artículo 27, y concordantes 30 y 31 de la Constitución Nacional.⁴

El citado artículo 27 consagra la supremacía de la Constitución - y de los principios constitucionales - frente a los tratados internacionales, y dio fundamento a la denominada

¹ Artículos 24 y 1º, inc. 1º, Convención Americana sobre Derechos Humanos.

² Inciso 2º, artículo 11º, Convención citada anteriormente.

³ Artículos, 6, 8, 10, 15 y conc. de la Constitución de la Provincia de Santa Fe.

⁴ Fallos: 211-162 “S.A.Merck Química Argentina vs. Nación Argentina”, la CSJN fija la excepción ante los poderes de guerra, diciendo que la “existencia y preexistencia de los poderes de guerra es indiscutible, ... y llegado el caso, superiores a la Constitución...”, “Más en el caso de una guerra en causa propia, - eventualidad no incluida y extraña por lo tanto a la regla del artículo 27 de la Constitución Nacional -, se aparta de esos principios y coloca al país y a su gobierno en el trance de cumplir los tratados con todo el rigorismo de que están animados...”, dando prevalencia al derecho internacional público sobre la Constitución Nacional.

"fórmula argentina" expuesta en la Conferencia de la Paz de La Haya en 1907 por Roque Sáenz Peña, Luis María Drago y Carlos Rodríguez Larreta, por la que se debe excluir de los tratados en materia de arbitraje "las cuestiones que afectan a las constituciones de cada país"¹. Por ello, sería "nula toda cláusula contenida en un tratado que importase un avance sobre esta prescripción constitucional" - del art. 27 CN-, "porque ni el Congreso ni el PE ... tendría derecho ni facultad para comprometer los preceptos que afectan a la soberanía."²

La CSJN tuvo oportunidad de sentenciar en el año 1963 respecto a la prioridad entre tratados y leyes, en el *leading case* "S.A. Martín & Cía. Ltda.", del que emerge la doctrina según la cual ni el art. 31 ni el 100 (actual 116) de la Constitución Nacional atribuyen prelación o superioridad a los tratados con las potencias extranjeras respecto de las leyes válidamente dictadas por el Congreso de la Nación y que, por tal razón, no existía fundamento normativo para acordar prioridad de rango a ninguno.³

Dada la igualdad jerárquica de ambas clases de normas integrantes del ordenamiento jurídico interno de la República, se seguía el principio con arreglo al cual las normas posteriores derogan a las anteriores.⁴

Esa doctrina tradicional se extendió hasta el año 1992, oportunidad en la que la Corte Suprema reelaboró su postura in re "Ekmekdjian c/ Sofovich"⁵, dejando establecido que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que prevé en el artículo 27 "una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"⁶, proporciona fundamento para hacer prevalecer al tratado internacional sobre la norma interna.

De modo tal, que se altera la situación del ordenamiento jurídico argentino contemplada en la doctrina tradicional in re "S.A. Martín & Cía. Ltda.", perdiendo basamento la regla según la cual no existe fundamento normativo para acordar prioridad al tratado frente a la ley.

La doctrina "Ekmekdjian" da lugar al interrogante si la Corte ha dado supremacía al derecho internacional sobre el derecho interno, con fundamento en el citado artículo 27 de la Convención de Viena.

¹Fallo: 340:47.

² González, J. V., *Obras Completas*, Vol. IX, Bs. As, UNLP, 1935, págs. 52 y 53.

³ Fallos: 257:99.

⁴ Fallos: 271:7, "Esso S.A.", año 1968, reitera Fallos: 257:99.

⁵ Fallos: 315: 1492.

⁶ Artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, vigente desde el 27 de enero de 1980.

1.3.2. La prelación de los instrumentos de derechos humanos incorporados con la Reforma Constitucional de 1994:

La Reforma Constitucional de 1994, incorpora taxativamente tratados internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional, y a tratados y convenciones de derechos humanos que en el futuro se aprueben con igual rango, y tratados, concordatos y tratados de integración de orden supraleales, artículo 75, inc. 22 y 24 C.N., redefiniendo un nuevo orden normativo en derecho argentino que motivó nuevas interpretaciones de nuestro Tribunal Címero.

De la jerarquía constitucional otorgada a tratados de derechos humanos, surgen, entre otros interrogantes, si son la Constitución misma, qué sucede con los principios de derecho público argentino, qué orden de prelación en rigor tienen respecto a la Constitución Nacional.

Poco después de la reforma constitucional, fue en el caso "Cafés La Virginia S.A., en donde se subrayó que el constituyente argentino al otorgar jerarquía constitucional a la CADH -entre otros tratados internacionales sobre derechos humanos- ha establecido expresamente que sus normas "no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución", "reafirmando la plena vigencia de los principios de derecho público establecidos en la norma fundamental", y que el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" impone a los órganos del Estado argentino asegurar primacía a los tratados sobre una norma interna contraria".¹

En la causa "Fibrica Constructora S.C.A." (Fallos: 316:1669) asimismo se estableció que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados impone a los órganos del Estado argentino asignar superioridad al tratado internacional "una vez asegurados los principios de derecho público constitucionales", que surgen del artículo 27 de la Constitución Nacional.²

De lo dispuesto en el segundo párrafo del inc. 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional que dice que los instrumentos con jerarquía constitucional que se enumeran, "no derogan artículo alguno de la primera parte de la Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos" y de los fallos precedentemente citados, surge el interrogante si el constituyente hizo un juicio de comprobación entre los tratados y la

¹ Fallos: 317:1282.

² Fallos: 316:1669.

Constitución que los poderes constituidos no pueden desconocer; o si además del juicio de apreciación del constituyente, el juicio de comprobación entre los tratados y los principios de derecho público constitucionales, corresponde en última instancia al Poder Judicial mediante el control de constitucionalidad.

Distintos decisorios de Corte entendieron que con la incorporación de los tratados de derechos humanos mencionados en la Constitución Nacional, la armonía o conformidad entre ésta y aquéllos, viene dada por el juicio de comprobación efectuado por el mismo constituyente, que cotejó que los tratados del art. 75 inc. 22, no producían derogación alguna de los artículos constitucionales, por lo que se afirma que "la armonía o concordancia entre los tratados y la Constitución es un juicio del constituyente...que los poderes constituidos no pueden desconocer o contradecir".¹

Podría derivarse de esa interpretación jurisprudencial, que no se previó constitucionalmente conflicto o contradicción alguna entre tratados y Constitución Nacional.

En opinión de Bidart Campos, si a la criticada locución "*no derogan artículo alguno de la primera parte de la Constitución hemos de darle un sentido aceptable, sólo consentimos éste: "los artículos de la primera parte de la constitución y los instrumentos internacionales a los que el inciso 22 adjudica jerarquía constitucional componen un plexo indisociable de derechos y garantías, en el que ninguna norma del primer sector hace inaplicable a una o más del otro sector, y viceversa; la complementariedad del segundo respecto del primero significa que le proporciona completitud y que nunca puede resultar inocuo"*".²

En síntesis, ni los artículos de la primera parte de la Constitución "derogan" o dejan sin efecto a normas internacionales de su mismo rango, ni éstas perturban a aquéllos, porque unos y otras, dentro del sistema de derechos al que como fuente alimentan con igual jerarquía, forman un conjunto coherente, insusceptible de desgajar, o desarticular o dividir con supuestas incompatibilidades, oposiciones o contradicciones".³

En cambio, otras opiniones jurisprudenciales afirman que el artículo 27 de la Constitución Nacional, "prohíbe cualquier interpretación que asigne al artículo 27 de la Convención de Viena una extensión que implique hacer prevalecer al Derecho Internacional sobre el Derecho

¹ Fallos: 327:3312, 24/8/2004, "Arancibia Clavel", voto en disidencia de Fayt, cita que esa opinión es seguida en las causas "Monges", Fallos: 319:3148 (voto de los jueces Nazareno, Moliné O'Connor, Boggiano y López); "Chocobar", Fallos: 319:3241 (voto de los jueces Nazareno, Moliné O'Connor y López); "Petric", Fallos:321:885 (votos de los jueces Moliné O'Connor y Boggiano); "Mignone", Fallos: 325: 524; entre muchas otras.

² Bidart Campos, G., "El artículo 75 inc. 22, de la Constitución y los Derechos Humanos", en La aplicación de los tratados de derechos humanos por los tribunales locales, Buenos Aires, Editores del Puerto S.R.L., 1997, pág. 77 y sig.

³ *Ibidem*.

Interno. En base a la norma constitucional citada, es al Poder Judicial a quien corresponde, mediante el control de constitucionalidad, evaluar, en su caso, si un tratado internacional, cualquiera sea su categoría, guarda "conformidad con los principios de derecho público establecidos en la Constitución".¹

Más recientemente, en la causa "Menem c/ Ed. Perfil", del 14 de febrero de 2017, la mayoría reafirma que el constituyente ha consagrado en el artículo 27 una esfera de reserva soberana, delimitada por los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional, a los cuales los tratados internacionales deben ajustarse y con los cuales deben guardar conformidad. El constituyente argentino cuando otorga jerarquía constitucional a tratados internacionales, ha establecido expresamente que sus normas "no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución", reafirmando la plena vigencia de los principios de derecho público establecidos en la norma fundamental como valladar infranqueable para los tratados internacionales.²

El constituyente ha consagrado en el citado art. 27 una esfera de reserva soberana - margen de apreciación nacional -, que no permite hacer prevalecer automáticamente, sin escrutinio alguno, el derecho internacional -sea de fuente normativa o jurisprudencial- sobre el ordenamiento constitucional.³

Como derivación de lo expuesto, se puede concluir que la reforma constitucional de 1994 no logra conmover la vigencia de los artículos 27, 30 y 31 de la Constitución Nacional que continúa regulando los vínculos entre el derecho internacional y el interno, y que además los dos primeros mantienen el orden de prelación entre la Constitución y los tratados internacionales, siendo el artículo 27 el que debe primar en caso de conflicto.⁴

En conclusión, los constituyentes establecieron que los instrumentos de derechos humanos incorporados a la Constitución Nacional y los que en el futuro se incorporen, gozan de jerarquía constitucional, pero asimismo expresaron que esos instrumentos no derogaban "artículo alguno de la primera parte de la Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos".⁵

¹ Fallos: 327:3312, de la disidencia del Dr. Fayt en la que cita los votos de los jueces Gabrielli y Guastavino in re "Cabrerá" (Fallos: 305:2150).

² Fallos: 340:47.

³ Del voto del Dr. Rosatti in re "Menem c/Ed..Perfil".

⁴ Fallos: 327:3312, de la disidencia del Dr. Fayt.

⁵ art. 75 inc. 22, segunda parte de la Constitución Nacional.

Por lo cual, tales instrumentos prevalecerán sobre las leyes ordinarias y los demás tratados a condición de respetar la prevalencia de los principios de derecho público constitucionales consagrados en la primera parte de ese ordenamiento. De allí que su jerarquización -de segundo rango -, exija una ineludible comprobación de su armonía con aquellos derechos y garantías que esta Corte - en tanto custodio e intérprete final de la Constitución – tiene el deber de salvaguardar. En efecto, es al Poder Judicial a quien corresponde, mediante el control de constitucionalidad, realizar ese juicio de comprobación.¹

Así lo dispuso la última reforma constitucional, que mantiene el control de constitucionalidad de los tratados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el nuevo artículo 116: “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución...; y por los tratados con las naciones extranjeras...”.²

1.4. Operatividad de normas constitucionales y convencionales sobre derechos humanos:

Hasta el año 1992 el Alto Tribunal entendió que mientras que el derecho contenido en un tratado sobre Derechos Humanos no haya sido objeto de reglamentación legal, no puede ser tenido como derecho positivo interno.³

La Corte cambia su doctrina en la causa “Ekmekdjian c/ Sofovich”, que ante la ausencia de complementación legislativa del artículo 14 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suple dicha omisión, estableciendo las medidas necesarias para aplicar la norma sin la ley reglamentaria respectiva, tornado operativo el derecho de réplica, en el entendimiento que dicha Convención (Pacto de San José de Costa Rica), por estar en vigor⁴, es ley suprema

¹ Considerando 24 del voto del Dr. Fayt in re “Arancibia Clavel”.

² Antes de la Reforma 1994 correspondía al artículo 100 de la C.N.

³ La Corte resolvió que, ante la falta de reglamentación de una ley sobre el derecho de réplica o respuesta, ese derecho contenido en un tratado no tiene carácter operativo, causas: C.752 XIX y C.753 XIX, “Costa, Héctor Rubén c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y otros”, del 12 de marzo de 1987; E.60.XXII “Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Neustadt, Bernardo y otros s/ amparo”, del 01/12/1988; causa: S.454.XXI, del 01/12/88, “Sánchez Abelenda c/ Ediciones de la Urraca y otro”, del 01/12/88.

⁴ Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta el 22/11/69, aprobada por ley 23.054, sancionada el 1/3/1984, promulgada el 19/3/1984, Instrumento de Ratificación el 14/08/1984

de la Nación conforme a lo dispuesto por el art. 31 de la Constitución Nacional y podía hacer incurrir al Estado en responsabilidad internacional.¹

La reforma constitucional de 1994, recepta la doctrina “Ekmekdjian” cuando establece que corresponde al Congreso dar operatividad a las normas de los tratados sobre derechos humanos en los siguientes términos: “Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad”.²

Bidart Campos al alcance y los efectos de la operatividad los puntualiza afirmando que, “*las normas de los tratados de derechos humanos, tengan o no jerarquía constitucional - pero especialmente si la tienen - se deben interpretar partiendo de la presunción de que son operativas, o sea, directamente aplicables por todos los órganos de poder de nuestro Estado*”. Y prosigue, “*cada artículo que declara un derecho o una libertad debe reputarse operativo, por lo menos en los siguientes sentidos: a) con el efecto de derogar cualquier norma interna infraconstitucional opuesta a la norma convencional; b) con el efecto de obligar al poder judicial a declarar inconstitucional cualquier norma interna infraconstitucional que esté en contradicción con la norma convencional, o a declarar que la norma convencional ha producido la derogación automática; c) con el efecto de investir directamente con la titularidad del derecho o la libertad a todas las personas sujetas a la jurisdicción argentina, quienes pueden hacer exigible el derecho o la libertad ante el correspondiente sujeto pasivo; d) con el efecto de convertir en sujetos pasivos de cada derecho o libertad del hombre al Estado federal, a las provincias, y en su caso, a los demás particulares; e) con el efecto de provocar una interpretación de la constitución que acoja congruentemente las normas de la convención en armonía o en complementación respecto de los similares derechos y libertades declarados en la constitución*”.³

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, sostuvo que “*...debe tenerse presente que cuando la Nación ratifica un tratado que firmó con otro Estado, se obliga internacionalmente a que*

¹ Fallos: 315: 1492 Op. cit., del voto de la mayoría, considerandos 15 a 19. Y más adelante la Corte señala que los anteriores precedentes sólo guardan analogía formal con el presente, porque aquí “No se trata pues de una cuestión vinculada con juicios públicos sobre materias controvertibles propias de las opiniones, sino de la ofensa a los sentimientos religiosos de una persona que afectan lo más profundo de su personalidad por su conexión con su sistema de creencias”, considerando 20.

² Artículo 75, inc. 23, primer párrafo, de la Constitución Nacional.

³ Bidart Campos, G., Op. cit., pág. 77 y sig.

*sus órganos administrativos y jurisdiccionales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que contenga descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos de hecho que hagan posible su aplicación inmediata”.*¹

Seguidamente, en el mismo considerando define que “Una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad en la que puede operar inmediatamente, sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso”.²

Se deriva entonces que, cuando las normas de los tratados sobre derechos humanos reúnan los presupuestos de la doctrina jurisprudencial expuesta, y a diferencia de aquéllos cuya amplitud de los términos de la norma internacional hagan necesaria una complementación legislativa, se los debe interpretar de neto corte operativo.³

Vigo reseña que “*El Derecho Civil deja de ser una rama insular o autista para abrirse y generar puentes con el Derecho en general, y en particular con la Constitución y los tratados de que la Argentina sea parte, aquí se mencionan expresamente los tratados de derechos humanos. Recordemos que en el paradigma europeo legalista decimonónico la Constitución se reducía a un programa político dirigido al legislador, pero no podían los jueces y juristas recurrir a ella en orden a buscar respuestas jurídicas para los problemas o casos de los que se ocupaban. En el actual Estado de Derecho Constitucional la Constitución se ha constituido en una fuente del Derecho y la fuente encargada de controlar a las demás fuentes, más aún, se ha puesto en crisis la propuesta de normas constitucionales meramente “programáticas” en el sentido de que ellas aún carecen de eficacia jurídica mientras no surjan otras normas legales o administrativas. En ese sentido un ejemplo jurisprudencial ya remoto puede ser “Ekmekdjian” cuando la Corte torna operativo el derecho de réplica, no obstante que no se había sancionado la ley respectiva que exigía el Pacto de San José en ese punto.*”⁴

Como se sabe, la evolución legislativa no siempre acompaña la dinámica de la realidad social ni da respuesta inmediata a las normas de orden suprallegal, por ello se predica del intérprete constitucional que torne operativas las normas constitucionales.

Desde el prisma constitucional, resulta imprescindible una nueva mirada y reformulación del ordenamiento jurídico interno argentino, a los fines de transformarlo en plataforma operativa

¹ *Del considerando 20 de la sentencia citada de la CSJN en el “Recurso de hecho deducido por Miguel Ángel Ekmekdjian en la causa Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Sofovich, Gerardo y otros” del 7/07/1992.*

² *Del considerando 20 de la sentencia in re “ Ekmekdjian c/ Sofovich, ” del 7/07/1992.*

³ *Fallos 321:2490, “Microómnibus Barrancas de Belgrano”; J.A., T. III, 1995 “Giroldi H. S/Recurso de Casación.*

⁴ *Vigo, R., Op. cit., págs.43 y 44.*

que efectivice el “goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos”¹, que impide concebir que la Constitución Nacional enuncia “derechos huecos” o un “promisorio conjunto de sabios consejos”, o cláusulas meramente programáticas.²

Para culminar, no queremos dejar de mencionar que la operatividad de los derechos de la persona humana ya fue prevista en el ordenamiento Constitucional Santafesino de 1962 – vigente –, que en su artículo 7, último párrafo, dispone que “Los derechos fundamentales de libertad y sus garantías reconocidos por esta Constitución son directamente operativos”.

1.5. Principios constitucionales y convencionales receptados en la legislación:

1.5.1. En materia de familia:

A lo largo de la evolución de la legislación infraconstitucional interna, se puede observar en lo estrictamente atinente a la igualdad jurídica en las relaciones económicas entre varón y mujer en el campo civil, una tendencia favorable a la recepción de muchos de los principios de no discriminación, incluso antes de la reforma constitucional de 1994, verbigracia, con la ampliación de la capacidad civil de la mujer mayor de edad soltera, divorciada o viuda en el año 1926 por ley 11.357, cuyo artículo primero consagró “La mujer mayor de edad -(soltera, divorciada o viuda - tiene capacidad para ejercer todos los derechos y funciones civiles que las leyes reconocen al hombre mayor de edad”.

El sistema de comunidad de administración marital, como se señalara, fue el clásico sistema escogido por Vélez en la redacción originaria del C. Civil, el que fue perdiendo espacio en la legislación civil hasta llegarse con la reforma de la ley 17.711 del año 1.968, a un claro sistema de gestión separada de los bienes, tendiente a la equiparación de la situación jurídica de la mujer casada con la del hombre, y en cuya virtud se modificó aquel art. 1º de la ley 11.357 estableciendo “La mujer mayor de edad, cualquiera sea su estado tiene plena capacidad civil”.

¹ Fallo: 327:3677 “Vizzioti” y artículo 75 inc. 23 Constitución Nacional.

²Fallo: M. 1488. XXXVI., del 03/05/2007, “Madorrán, Marta Cristina c/ Administración Nacional de Aduanas s/ reincorporación”.

Proceso que, nos adelantamos a decir y luego ahondaremos, se terminó de completar recién en el año 2003, mediante ley 25.781, que eliminó definitivamente la atribución exclusiva al marido de la administración y disposición de los bienes de titularidad incierta (art. 1276 CCiv.) – aquellos cuyo origen de la adquisición no se puede determinar, o la prueba de ese origen fuere dudosa -, instituyendo un sistema de administración conjunta del marido y mujer, en clara consonancia al artículo 16, párrafo 1º, inc. h, de la Convención sobre Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer.

El Código Civil y Comercial de la Nación estableció una conexión entre la Constitución y el Derecho Privado, receptando paradigmas constitucionales y convencionales en materia de familia, infancia niñez y adolescencia, ancianidad, personas con discapacidad, entre otros.

1.5.2. En materia tributaria:

En materia de atribución de rentas de los cónyuges en el impuesto a las ganancias, la legislación se mantuvo prácticamente invariable desde el año 1946 y la doctrina mayoritaria prosiguió analizando el instituto bajo los mismos paradigmas pese a la evolución jurisprudencial y a la reforma constitucional de 1994, receptados recién con la reforma tributaria por ley 27.430.

1.6. Nuestra interpretación a la luz de los principios reseñados:

1.6.1. ¿Es constitucional la técnica de atribución de beneficios al esposo?:

Antes de la doctrina judicial sobre la operatividad de normas constitucionales y convencionales sobre derechos humanos, Spisso y Gutiérrez ya habían puesto en crisis la constitucionalidad del tratamiento tributario dado a la sociedad conyugal, haciendo hincapié

en la violación del principio de igualdad del artículo 16 de la C.N., que producía incongruencias tales que afectaban el 14 bis de “protección de la familia”.¹

Sin embargo, el legislador había plasmado disímil tratamiento a varón y mujer en materia civil, previsional, entre otras, sin que se haya declarado inconstitucionalidades por dicho distingo, por lo cual, a nuestro juicio, no existía razón jurídica suficiente con la sola invocación del artículo 16 de la C.N., para endilgar inconstitucionalidad al instituto impositivo.

Con la doctrina judicial sobre la operatividad de normas constitucionales y convencionales sobre derechos humanos, la mayoría de las opiniones doctrinarias, permanecieron invariables y sin abocarse al examen de constitucionalidad ni de convencionalidad del instituto.

Después de la Reforma Constitucional de 1994, Spisso volvió a tildar y con iguales fundamentos la inconstitucionalidad de la técnica de acumulación de ciertos beneficios gananciales en el cónyuge.²

Desde dichos precedentes judiciales y con la jerarquía constitucional otorgada por la reforma constitucional de 1994 a tratados sobre derechos humanos – art. 75, inc. 22 de la C.N. – que al igual que la Constitución Nacional reconocen el derecho a la igualdad ante la ley y prohíben la discriminación, parece conveniente revisar si el método de acumulación utilizado por la ley del impuesto a las ganancias supera el test de constitucionalidad y convencionalidad.

Veremos si la diferencia de trato a los cónyuges prescripta en la primera parte del artículo 30 de la ley de ganancias afecta los principios de igualdad y no discriminación, y si la mayor carga tributaria que soportarían los cónyuges - sumado el resultado impositivo de ambos - respecto de los convivientes – también sumando el resultado impositivo de cada uno -, o la del esposo respecto a la de una persona soltera, vulnera el principio de protección familiar entre uniones matrimoniales y convivenciales, y entre casados y solteros.

1.6.2. Los principios de “Igualdad” y “No Discriminación” entre cónyuges:

¹ Spisso, R. y Gutiérrez, D., *Op. cit.*, págs.967 y 968.

² *Ibidem*, pág. 967 y sig.; Spisso, R., “La ley de matrimonio civil y su incidencia en materia fiscal”, en *DFyP junio de 2011*, AR/DOC/1426/2011.

La igualdad ante la ley surge del art. 16 de la Constitución Nacional; de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre -art. II -; de la Declaración Universal de Derechos Humanos -art. 7º -; de la Convención Americana sobre Derechos Humanos - art. 24 -; del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -art. 26 -; de la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer - art. 15, "...a la mujer la igualdad con el hombre ante la ley"-.

La prohibición de la discriminación está consagrada expresamente en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre - art. II: "... todas las personas son iguales ante la ley...sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna."-; en la Declaración Universal de Derechos Humanos - art. 7º, que veda "toda discriminación"-; en la Convención Americana sobre Derechos Humanos - art. 24 "...sin discriminación..." -; en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos - art. 26: "...contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión... o de cualquier índole..."-; y en la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer - el art. 1º define la expresión "discriminación contra la mujer" -.

Sin contar con precedentes judiciales en la cuestión bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en materia de familia que *“no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva de la dignidad humana. Existen ciertas desigualdades de hecho que pueden traducirse en desigualdades justificadas de tratamiento jurídico...”*, desconociendo así y entre otros fundamentos, legitimación a la esposa para impugnar la paternidad de un hijo matrimonial ante el planteo de inconstitucionalidad del artículo 259 del Código Civil.¹

En cambio, en materia educativa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalidó transformar al Colegio Nacional de Monserrat en un establecimiento de carácter mixto, dispuesta por ordenanza 2197 de la Universidad Nacional de Córdoba, en el entendimiento que la implementación de la enseñanza mixta *“...es la única alternativa compatible con los principios constitucionales de igualdad y de no discriminación y con la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer – de jerarquía constitucional - ...”*.²

En nuestra opinión, el método de acumulación de ciertos beneficios gananciales en el esposo instituido por el impuesto a las ganancias para la sociedad conyugal – primera parte art. 30 ley

¹ CSJN, 01/11/1999, La ley 1999-F, 671, Cita Online: AR/JUR/2901/1999.

² CSJN, 19/09/2000, La Ley 2000-F, 128, Cita Online: AR/JUR/1393/2000.

20.628 -¹,, no afecta los principios de igualdad, ni discriminación por sexo consagrados en el orden constitucional y convencional, esencialmente porque la desigualdad de trato entre cónyuges por la mayor carga tributaria que eventualmente soportaría el marido durante la vigencia del régimen patrimonial matrimonial, es susceptible de corrección al momento de la liquidación de la sociedad conyugal porque los impuestos son cargas de ella – inc. 2do artículo 1275 del Código Civil - y si el marido prueba que los solventó con fondos propios tiene un derecho de recompensa contra la comunidad.²

1.6.3. El principio de “Protección Familiar” entre uniones matrimoniales y convivenciales; y entre casados y solteros:

No obstante, la evolución del concepto de familia y la mayor amplitud asignada que incluye tanto a las uniones matrimoniales como a las convivenciales, el distingo que el legislador sigue haciendo entre ambos proyectos de vida en común, no ha motivado declaración judicial de inconstitucionalidad, por lo que se deriva la no afectación de principios constitucionales o convencionales.

Toman en consideración expresamente a las primeras mencionadas, la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada por las Naciones Unidas en 1948 – artículo 16.1 -, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos – artículo 23 – y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales – artículo 10.1 -, incorporados expresamente en el artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional.

El legislador tuvo en miras la “Protección de la Familia” con el sistema de deducciones por cargas de familia en el impuesto a las ganancias, y previó dentro de éstas únicamente para personas casadas la deducción por cónyuge – no para convivientes -.³

Teniendo en cuenta el método de acumulación de beneficios dispuesta en la primera parte del artículo 30 de la ley 20.628, se observa que no siempre la deducción por cónyuge alcanza a

¹ Ver Rosatti, H., *Tratado de Derecho Constitucional*, 2ª. Ed. amp. y act., T. I, pág. 85 y sig., Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2017.

² Ver Bueres, A. y Highton, E., *Op. cit.*, pág. 166 y sig., “Cargas de la sociedad conyugal, comentarios al art. 1275 del Código Civil”.

³ La anacrónica expresión “concubino” fue reemplazada por “conviviente” a partir de la sanción del CCC.

contrarrestar o atemperar la mayor carga impositiva que el consorte tiene en relación a convivientes con iguales ingresos y cargas de familia.

En determinadas magnitudes de ingresos – más elevados – el método acumulativo incrementa la base imponible para el esposo, potenciando la progresividad del impuesto y provocando eventualmente saltos de escala - artículo 90 de la ley citada -, que la deducción por cónyuge no puede compensar o mitigar, por tratarse de una deducción fija.

La base imponible incrementada para el esposo por efecto de la aplicación de dicho método, conlleva eventualmente a la aplicación de mayores alícuotas – progresivas – y saltos de escalas, que tiene como correlato el mayor monto impositivo para el esposo contribuyente, que para cualquier conviviente que contribuye sin la imposición del sistema acumulativo.

De ahí que cuando existan situaciones donde la sumatoria del resultado impositivo de cada cónyuge arroje uno mayor frente a la sumatoria del resultado impositivo de cada conviviente, ante iguales ingresos totales y cargas de familia en cada caso, autorizarían a basar la inconstitucionalidad en la afectación del principio de “Protección de la Familia” – artículo 14bis C.N. y cláusulas convencionales citadas -, por desfavorecer el método de acumulación parcial de beneficios en el esposo a la familia matrimonial.

Similar argumento se puede emplear para fundar la inconstitucionalidad del precepto de la primera parte del artículo 30 de la ley de ganancias, si se pudiese demostrar que ante iguales niveles de ingresos entre el varón que contrajo matrimonio y una persona soltera – de cualquier sexo -, ésta última tuviera una carga impositiva menor, en la que podría ponderarse además, los efectos de la economía de escala, que harían que los gastos de aquél respecto de éste sean menores y por ende obtendría una mayor ganancia disponible.

Por tanto, lo expuesto no habilita a afirmar a priori y genéricamente que dicho método va en desmedro de la institución matrimonial, la que habrá de analizarse en cada caso y a la luz de las deducciones y sistema de escalas vigentes.

1.6.4. Cuarta conclusión:

La técnica empleada en la primera parte del artículo 30 de la ley de ganancias durante la vigencia del régimen patrimonial matrimonial carece de razón jurídica suficiente, y en ciertos casos no supera el test de constitucionalidad y convencionalidad por afectación del principio de “Protección Familiar”.

Desde la doctrina judicial que torna operativa las cláusulas constitucionales y más aún con la última reforma constitucional, hubiese sido conveniente reformar el instituto de la sociedad conyugal adaptándolo a ellas, de la siguiente forma:

1) Manteniendo la redacción del inc. a y b del artículo 29 de la ley 20.628.

Artículo 29: “Corresponde atribuir a cada cónyuge los beneficios provenientes de:”

Inciso a): “Actividades personales (profesión, oficio, empleo, industria, comercio).”

No altera la interpretación que hicimos antes de la reforma constitucional, en el sentido que el dispositivo distribuye los beneficios de los integrantes de la sociedad conyugal de acuerdo a las disposiciones del artículo 1272 del Código Civil, aun los que no se mencionan expresamente pero provienen del peculio personal de los cónyuges, como los derechos intelectuales, patentes de invención y diseños industriales – incorporados en el último párrafo del artículo 1272 del Código Civil por ley 17.711 -, siempre que estén alcanzados por la ley del gravamen por haber superado determinado mínimo no imponible por período fiscal.

Inciso b): “Bienes Propios”:

Misma interpretación que la anterior etapa, donde se atribuyen los beneficios de bienes propios – calificación civil – al cónyuge titular o propietario del bien – primer párrafo del artículo 1276 del Código Civil -.

Los frutos de los bienes propios – cuarto párrafo del artículo 1272 del Código Civil -, también quedan comprendidos en la norma tributaria.

2) Modificando el inc. c):

Inc. c): Bienes gananciales de titularidad de cada uno o en la proporción que sean titulares.

Se suprime la parte del texto que decía “adquiridos con el producto del ejercicio de la profesión, oficio, empleo, comercio o industria”, porque se propone la derogación del artículo 30, quedando comprendido en el dispositivo todos los bienes gananciales, no provenientes de actividades personales de los cónyuges señalados en el inc. a), que se mencionan expresamente en el artículo 1272 del Código Civil.

3) Derogando el artículo 30, que implicaba por lógica consecuencia derogar también el artículo 28 de la ley 20.628.

4) Agregando un artículo:

Artículo a continuación al 29: Corresponde atribuir por mitades, los bienes de origen dudoso.

Se incorpora el presente en atención al artículo 16 inc. h) de la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer, aprobada por ley 23.179, con rango constitucional según artículo 75 inc. 22) de la Constitución Nacional, por el cual cierta doctrina civil fundaba la inconstitucionalidad de la segunda parte del art. 1276 del Código Civil, como veremos en el siguiente tópico.

De esta forma se hubiese vuelto a consagrar un sistema de distribución de beneficios de los cónyuges acordes a los principios civiles, eliminando todo tipo de regla autónoma como la comentada.

1.6.5. Usufructo de los menores de edad y la sociedad entre cónyuges:

En atención a la recepción constitucional de los principios de la Convención de los Derechos del Niño – artículo 75 inc. 22 de la C.N.-, entendemos que hubiese sido conveniente una enmienda legislativa al artículo 31 de la ley 20.628, adaptándolo a los nuevos paradigmas que considera a los niños y adolescentes como sujetos de derechos diferentes a los de sus padres.

Respecto a la sociedad entre cónyuges, la AFIP emitió el dictamen n° 52/01, que sumariamente entendió, que al impedir el artículo 27 de la ley de Sociedades Comerciales la conformación de sociedades entre cónyuges con excepción de las sociedades por acciones y de responsabilidad limitada, y que el art. 29 sanciona con nulidad las sociedades que se encuentran en infracción a dicha disposición de orden público, no correspondería aceptar nuevas solicitudes de inscripción de estas clase de sociedades de hecho entre cónyuges, en los registros de esta Administración federal; y, respecto de las ya inscriptas correspondería intimar a los socios a fin de que transformen la misma en uno de los tipos legales autorizados por la ley o, en su defecto, se ceda la participación de uno de ellos a otro socio si lo hubiera, o a un tercero, Ello, bajo apercibimiento de proceder a anular la inscripción, dándolos de baja del padrón de contribuyentes.

Capítulo 4

Atribución de ganancias en el marco ley 25.781/03

1. Bienes de titularidad incierta:

La segunda parte del art. 1276 del CCiv. que recogía la “presunción muciana” del derecho romano, al preceptuar que cuando no podía determinarse el origen de los bienes o que la prueba de la adquisición fuere dudosa, la administración y disposición correspondía exclusivamente al marido, fue reformada por la ley 25.781, otorgándoles a ambos cónyuges en forma conjunta, la administración de los bienes de origen dudoso o indeterminado.

Generalmente la disposición se aplicaba con respecto a bienes muebles no registrables, que podían ser de importante valor, como el caso de joyas, y como la prueba de la adquisición resultaba difícil, el esposo terminaba administrando y disponiendo de ellos, aparejando una clara injusticia para la mujer.

Sambrizzi acotaba, que el sistema de gestión marital contenido en la norma, acarrea el inconveniente que por esos bienes el esposo era el único responsable por las deudas.¹

Amén de las injusticias e inconvenientes que traía el precepto, aún antes de la sanción de la ley 25.781, parte de la doctrina consideraba que la disposición resultaba discriminatoria en perjuicio de la esposa, y lucía inconstitucional en virtud al artículo 16 inc. h) de la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer, aprobada por ley 23.179, con rango constitucional según artículo 75 inc. 22) de la Carta Magna.²

Dicha doctrina fue receptada por algunos pronunciamientos judiciales, entendiendo que el segundo párrafo del 1276 había quedado tácitamente derogado por resultar operativa la Convención aludida y otros por considerarlo inconstitucional, inclinándose algunos por la

¹ Sambrizzi, E., *Régimen de Bienes en el Matrimonio*, T.I, pág. 313, CABA, Ed. La Ley, 2007.

² *Ibidem*, pág. 313 y sig.

administración conjunta o indistinta de los bienes de origen dudoso. Ello con efecto respecto de terceros, que tendrán que limitar su accionar a la parte indivisa de su deudor (50%).¹

La respuesta legislativa aparece en el año 2003 modificando el segundo párrafo del artículo 1276 mediante artículo 1º de la ley 28.781, que dispuso “Si no se puede determinar el origen de los bienes o la prueba fuere dudosa, la administración y disposición es conjunta del marido y la mujer.”, con lo cual, los esposos sobre esos bienes tienen iguales derechos por existir una copropiedad, y de tratarse de cosas, un condominio.²

1.2. Opiniones doctrinarias:

Siguiendo la interpretación que hace la doctrina y sin adherir a ella, podría derivarse el motivo por el cual opiniones especializadas en tributación omiten incorporar en el tratamiento del instituto la reforma civil operada en 2003.

Juan C. Molina, en su trabajo sobre “Atribución de bienes y rentas en la sociedad conyugal”, señala que el mismo tiene el propósito de mostrar “las diferencias de tratamiento según: a) el origen de los bienes y rentas, y b) la rama del derecho involucrada (ya que los criterios de atribución no son los mismos)”.³

Luego de aclarar que no es especialista en derecho, entiende que “el tema debe ser analizado desde el punto de vista de dos ramas del derecho: la civil y la tributaria”... “y que existen diferencias en el tratamiento de ciertos aspectos” Y bajo el subtítulo “Categorización de los bienes y rentas” dice que “Los bienes involucrados pueden ser: a) bienes comunes o gananciales: que pertenecen a la sociedad, es decir, a ambos cónyuges por partes iguales, y b) bienes propios: que pertenecen únicamente a un cónyuge”.⁴

Apuntamos, que es frecuente la afirmación que hace la doctrina en el sentido que los bienes gananciales pertenecen a ambos cónyuges por partes iguales, sin dejar debidamente aclarada

¹ *Cám. Apel. Civ. y Com. de Azul, 18/02/1998, ED, 177-490 citado por Sambrizzi, Op. cit, pág. 315.*

² *Belluscio, A., “Incidencia de la reforma constitucional sobre el derecho de familia”, en La Ley, 1995-A, 943, citado por Sambrizzi, Op. cit., pág.314.*

³ *Molina, J., “Atribución de bienes y rentas en la sociedad conyugal”, Publicado en Impuestos, 2007-24, 2271, cita online, AR/DOC/3136/2007, La Ley.*

⁴ *Ibidem.*

la virtualidad jurídica de la comunidad de ganancias vigente la sociedad conyugal, tema sobre el que ya nos expusimos, pero que no podemos obviar.

El mencionado autor al marcar las diferencias de tratamiento entre las leyes involucradas sostiene que “Los bienes comunes pueden generar frutos o bien la sociedad puede recibir otros ingresos (como premios de lotería), siendo ambos tipos bienes gananciales para el derecho civil. En cambio, desde el punto de vista fiscal, los bienes y las rentas mencionados deben ser atribuidos al esposo para los impuestos sobre los bienes personales y a las ganancias, respectivamente”.¹

De dicho enfoque se podría derivar que en la publicación referida se omita hacer mención a la ley n° 25.781/03, que impacta en la interpretación del instituto examinado.

Reiteramos nuestro punto de vista, basado en los principios de orden civil y en la interpretación jurisprudencial, que el precepto de atribución de las ganancias a los cónyuges sigue por regla el criterio de la titularidad de la adquisición - ley 17.711/68 -.²

De la misma forma Ernesto Celdeiro en su obra “Impuesto a las Ganancias” pasa por alto la reforma legislativa del año 2003.³

Cuando se pregunta respecto de la atribución de rentas, anticipa que las “disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a las ganancias, resultando de aplicación las disposiciones que éste prevé al respecto”. Y luego de enumerar las ganancias que deben atribuirse a cada cónyuge, dice “Concluyendo, el marido siempre va a ser quien declare las rentas en la sociedad conyugal, salvo que se perfeccione algunos de los supuestos indicados “ut supra”, en cuyo caso, será la mujer quien efectúe la declaración”.⁴

En igual sentido, Gustavo Diez en su obra “Impuesto a las Ganancias”, cuando analiza la sociedad conyugal y luego de desarrollar cuadros distintivos de bienes gananciales y bienes propios, afirma “La legislación fiscal se aparta de las normas del Código Civil, que otorga igual derecho a ambos cónyuges sobre los bienes gananciales”.⁵

¹ Molina, J., “Atribución de bienes y rentas en la sociedad conyugal”, Publicado en *Impuestos*, 2007-24, 2271, cita online, AR/DOC/3136/2007, La Ley.

² Fallos: 310-2459.

³ Celdeiro, Ernesto C., “Impuesto a las Ganancias, Explicado y Comentado”, 4ª Edic., pág. 9 y sig., Bs. As., Ed. Errepar, Año 2011.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Diez, G., “Impuesto a las Ganancias”, 7ª Edición actualizada, pág. 129, Buenos Aires, La Ley, Año 2011.

Y define como principio general que “las rentas gananciales las declara el marido” y luego enumera las excepciones donde debe declarar la mujer, omitiendo hacer mención a la ley 25.781/03 y a la repercusión que tiene sobre el artículo 30 de la ley de ganancias.¹

Analiza una serie de casos prácticos, y da el ejemplo de una mujer que alquiló un bien propio, y que efectúa un plazo fijo con los alquileres percibidos de ese bien. Se pregunta quién debe declarar dichos intereses, y responde, que “*Como los intereses del plazo fijo no entran en ninguna de las excepciones, quedan incluidos en el principio general, y los debe declarar el marido*”.²

No estamos de acuerdo con la solución a la que arriba, toda vez que los réditos de los bienes propios, aunque gananciales desde el punto de vista civil, tributariamente los debe declarar el titular del beneficio, que en la hipótesis es la mujer, por tratarse de frutos de bienes propios – cuarto párrafo del artículo 1272 del Código Civil.

1.3. Nuestra interpretación:

1.3.1. Introducción:

La doctrina seguía interpretando como regla que a las ganancias de la sociedad conyugal las declara el marido, siendo en verdad, como vimos, muy pocos los casos en que éste declara beneficios de origen ganancial que corresponden a la mujer, entre los cuales encontramos a los bienes de origen dudoso, que en rigor, tras la reforma de la ley 25.781/03, tampoco debían imputárseles sólo al marido.

Por lo cual, a partir de la ley de marras, sólo son atribuibles totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales – artículo 30 ley de ganancias -, cuando éstos hubiesen sido adquiridos por hecho fortuito y cuando la mujer en la adquisición hubiese empleado fondos distintos a los provenientes de su actividad personal.

La modificación en materia civil, incidió directamente en la interpretación del artículo 30 de la ley de ganancias, puesto que al no confiársele más al marido en forma exclusiva la administración de los bienes cuyo origen sea indeterminado o su prueba resultare dudosa,

¹ Diez, G., *Op. cit.*, pág.130.

² *Ibidem*, pág.131.

correspondía tributariamente atribuírsele los beneficios de esos bienes por mitades a los cónyuges, estando ambos facultados para administrarlos en forma conjunta.

De ahí que la acumulación de rentas en cabeza del marido sea absolutamente excepcional.

En la etapa anterior apuntamos que desde la doctrina judicial que torna operativa las cláusulas constitucionales y más aún con la última reforma constitucional, hubiese sido necesario reformar el instituto de la sociedad conyugal adaptándolo a ellas.

Sin embargo, los tres artículos nucleares del instituto de la sociedad conyugal regulado por el impuesto a las ganancias conservaron su redacción original – año 1973 -, por lo cual, desde la vigencia de la ley 25.781/03, lo interpretamos de la forma que a continuación se expone:

1) Artículo 28: “Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a las ganancias, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes”.

Lo interpretamos de igual modo que al momento de la sanción de la ley de ganancias, punto 6.4 y sig., Capítulo 2, Título III.

2) Artículo 29: “Corresponde atribuir a cada cónyuge los beneficios provenientes de:”

Inciso a): “Actividades personales (profesión, oficio, empleo, industria, comercio).”

No sufre alteraciones la interpretación que hiciéramos en el punto 6.4 y sig., Capítulo 2, Título III, siendo que se distribuyen los beneficios de los integrantes de la sociedad conyugal de acuerdo a las disposiciones del artículo 1272 del Código Civil, y quedan aprehendidos en la norma otros beneficios como los derivados de los derechos intelectuales, patentes de invención o diseños industriales – incorporados en el último párrafo del artículo 1272 del Código Civil por ley 17.711 -, siempre que estén alcanzados por la ley del gravamen por haber superado determinado mínimo no imponible por período fiscal.

Inciso b): “Bienes Propios”:

Misma interpretación que en el punto 6.4 y sig., Capítulo 2, Título III, que teniendo en cuenta la calificación civil de bienes propios, se atribuyen al cónyuge titular o propietario del bien – primer párrafo del artículo 1276 del Código Civil -, y los frutos de los bienes propios – cuarto párrafo del artículo 1272 del Código Civil -, también quedan comprendidos en la norma tributaria.

Inc. c): “Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de la profesión, oficio, empleo, comercio o industria:”

Ídem interpretación que en el punto 6.4 y sig., Capítulo 2, Título III, se asignan según correspondan a cada cónyuge, con la particularidad que a la mujer no se imputan más beneficios que los mencionados, porque los que perciba de bienes que adquiriera de otro origen, se adicionan al marido – primera parte artículo 30 ley de ganancias -.

3) Artículo 30: Las excepciones a la atribución total de beneficios al marido se establecen en tres apartados, y lo interpretamos igual que en el punto 6.4 y sig., Capítulo 2, Título III.

Inciso a): “Que se trate de bienes gananciales adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente artículo, apartado c).”

Limita a la mujer a la atribución de beneficios de bienes gananciales exclusivamente adquiridos con su actividad personal – inc. c) art. 29 de la ley del gravamen -.

Inciso b): “Que exista separación judicial de bienes”:

La excepción del presente apartado no tiene sentido jurídico, porque como comentamos en el Capítulo del Título antes referido, si los cónyuges obtuvieron por sentencia firme la separación de sus bienes y en el caso de separación personal dispuesta por ley 23.515 -, naturalmente los beneficios se atribuyen al cónyuge titular de cada patrimonio, que por la extinción del régimen de comunidad, imposibilita asignárselas a uno de ellos, en el caso como pretende la norma, a la mujer.

Inciso c): “Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”:

Igual interpretación que en el punto 6.4 y sig., Capítulo 2, Título III, para el caso que la mujer tenga la administración de los bienes de su consorte mediante resolución judicial en los casos previstos – arts. 468, 469, 152bis, 233, 1309 del Código Civil; arts. 15 y 19 inc. I ley 14.394 y art. 12 del Código Penal -.

Al tener obligación de rendir cuentas, en rigor, no se le imputan los beneficios a ella, sino que tiene el deber formal de declarar los beneficios de su esposo interdicto o removido de la administración de sus bienes.

En definitiva, se instituye a la mujer como responsable por el cumplimiento de la deuda ajena y sin que el esposo pierda su condición de contribuyente – arts. 15 y 16 ley 11.683 (t.o 1979).

La regla del artículo 30:

Hacemos la misma interpretación que en el punto 6.4 y sig., Capítulo 2, Título III, salvo que ya no se acumulan en el marido los beneficios de bienes gananciales de origen dudoso, por la reforma introducida por la ley 25.781 al segundo párrafo del artículo 1276 del Código Civil.

Por ello, sólo se acumulan en el marido los siguientes supuestos:

- a) Beneficios de bienes gananciales adquiridos por la mujer a su nombre con fondos provenientes de hechos fortuitos – tercer párrafo del artículo 1272 del Código Civil -.
- b) Frutos de bienes comunes adquiridos por la mujer con fondos distintos a los provenientes de actividades personales – cuarto párrafo del artículo 1272, parte pertinente del Código Civil -, como indemnizaciones por expropiación o permuta de otro bien ganancial o reinversión de un bien ganancial.

1.3.2. Quinta conclusión:

Se distribuyen por mitades a los cónyuges, los beneficios de bienes gananciales de origen dudoso, de conformidad al párrafo 2º del artículo 1276 del Código Civil modificado por ley 25.781/03.

Capítulo 5:

Atribución de ganancias en el marco ley 26.618/10

1. Matrimonio del mismo sexo:

En el año 2010 a la regulación matrimonial del Código Civil se le incorpora la figura del matrimonio del mismo sexo – ley 26.618/10 -, denominado “matrimonio igualitario”, que entre otras modificaciones sustituye el artículo 172 del Código Civil, por el siguiente: *“Es indispensable para la existencia del matrimonio el pleno y libre consentimiento expresado personalmente por ambos contrayentes ante la autoridad competente para celebrarlo. El matrimonio tendrá los mismos requisitos y efectos, con independencia de que los contrayentes sean del mismo o de diferente sexo ...”*.¹

En cuanto a su aplicación el artículo 42 de la ley citada dispone *“Todas las referencias a la institución del matrimonio que contiene nuestro ordenamiento jurídico se entenderán aplicables tanto al matrimonio constituido por DOS (2) personas del mismo sexo como al constituido por DOS (2) personas de distinto sexo ...”*.

En sus comentarios a dicha reforma, Folco advierte que por proyectar *“importantes efectos directos sobre todo el sistema jurídico argentino y especialmente – en lo que aquí interesa – en los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales ...”* resulta *“imperiosa una pronta enmienda legislativa”*²

Pese a dicha reforma, el instituto de atribución de los beneficios de los cónyuges no fue modificado, como así tampoco el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias en la parte que dispone *“Las ganancias provenientes de bienes muebles e inmuebles gananciales*

¹ Ley 26.618, B.O. 22/7/2010.

² Gómez, T., Folco, C., *Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97*, 8va. Ed., Actualizada y Ampliada, pág. 109, CABA, La Ley, Año 2014.

serán declaradas por la esposa cuando se compruebe fehacientemente que han sido adquiridos (...)", artículo 51, el subrayado es nuestro.¹

Las opiniones doctrinarias no tardaron en hacerse conocer, para luego emitir la suya el organismo fiscal mediante la Circular 8/2011.

1.2. Opiniones doctrinarias:

Ernesto Celdeiro se manifiesta en el sentido que la reforma "utiliza un lenguaje que evita hacer alusiones a un sexo determinado", y al no haberse adecuado la norma fiscal, "parecería manifestarse una imposibilidad jurídica que tornaría inaplicable el artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias" a las sociedades conyugales constituidas por personas del mismo sexo.²

Graciela Medina antes de analizar el impacto impositivo del matrimonio igualitario, sostiene que "*la ley de impuesto a las ganancias no se inclina por ninguno de los sistemas antagónicos de imposición de las rentas de los cónyuges adoptando un temperamento híbrido, pues si bien por una parte grava individualmente a los cónyuges, otra parte torna más gravosa la carga fiscal del marido en virtud de la acumulación de ciertas rentas gananciales sobre sus espaldas*".³

Reseñamos que la ley de réditos adoptó como regla el sistema de imposición individual, distribuyendo las rentas conforme a criterios civiles, y al sancionarse la ley de ganancias – año 1973 – replica a aquella sin atender la reforma del Código Civil – año 1968 – que instituye el régimen de administración separada, por lo cual la norma impositiva sigue acumulando ciertos beneficios gananciales en cabeza del marido; sin embargo y como tuvimos oportunidad de glosar, las hipótesis que termina aprehendiendo la primera parte del artículo 30 de la ley de ganancias son pocas y fueron disminuyendo con la evolución legislativa en materia civil.

¹ Decreto 1344/98, B.O. 25/11/1998.

² Celdeiro, E., *Op. cit.*, pág.11.

³ Medina, G., "Impacto impositivo del matrimonio igualitario, solución de la AFIP. Circular 8-2011", <https://www.yumpu.com/es/document/read/14257450/impacto-impositivo-del-matrimonio-igualitario-graciela-medina>, págs.1 y 2.

La citada especialista en derecho de familia afirma que la ley N° 20.628 se aparta del régimen del Código Civil en la forma de determinación del carácter de los bienes de los cónyuges, y que la CSJN se expidió en el caso “Marchese” cuya doctrina se encuentra vigente, en el sentido que *“los réditos de los bienes gananciales deben ser considerados, a los efectos de la liquidación del impuesto, como réditos propios del marido”*, solución que en el año 1938 tenía sentido *“porque era el marido quien tenía el poder de disposición sobre los bienes gananciales. En el siglo XXI carece completamente de razón de ser porque ambos cónyuges mantienen un poder de administración y disposición separado, sin embargo, la ley de impuesto a las ganancias mantiene este principio en los artículos 29 y 30”*.¹

Creemos útil evocar al respecto, que tanto la causa “Marchese” como la doctrina de aquella época, no señalaron los efectos que tuvo la reforma que consagró el régimen de gestión de bienes gananciales ordinarios y gananciales reservados a la mujer – ley 11.357 - sobre la sociedad conyugal, que implicó fiscalmente una nueva forma de distribución de las rentas de los cónyuges en el impuesto a los réditos.

Por ello tuvimos oportunidad de apuntar que cada cónyuge debía declarar los réditos de su administración, porque desde aquella ley el marido ya no disponía de todas las rentas de bienes gananciales.

No compartimos la afirmación que se hace y reproduce la citada autora, respecto a que la ley fiscal mantiene el principio que el marido tiene el poder de disposición sobre los bienes gananciales, cuando en rigor la interpretación de la norma impositiva debe hacerse derivando los contenidos de los principios civiles, sin excepciones.

La citada doctrinaria, en términos similares a Celdeiro concluye que *“Resulta de toda obviedad que la regla contenida en los artículos 29 y 30 de la ley 20.628, no puede ser aplicada al matrimonio igualitario... Es claro que, en el caso de matrimonio entre personas del mismo sexo, no se puede aplicar el artículo 30 de La Ley de Impuesto a las Ganancias porque no existe ningún “marido” a quien atribuir totalmente los beneficios de los bienes gananciales”*.²

Spisso vuelve a glosar el instituto tributario tras la sanción de la ley 26.618 de matrimonio civil, sosteniendo que *“El sistema de declaración individual, seguido en parte por nuestra ley, origina, según sea que uno o ambos cónyuges obtengan rentas gravables, que el tributo a*

¹ Medina, G., *Op. cit.*, pág. 3.

² *Ibidem.*

abonar por la sociedad conyugal sea sustancialmente diferente, aunque las ganancias del matrimonio sean las mismas en un caso como en el otro.”¹

Entendemos que no es correcto afirmar “... *que el tributo a abonar por la sociedad conyugal sea sustancialmente diferente, aunque las ganancias del matrimonio sean las mismas en un caso como en el otro...*”², por cuanto la sociedad conyugal no abona tributo alguno y en puridad tampoco interesan las ganancias del matrimonio, sino las de cada uno de los cónyuges.

La mayoría de la doctrina civilista le niega personalidad jurídica a la sociedad conyugal, siendo ello compatible con el tratamiento tributario dado a la misma, que consagra el sistema de imposición individual.³

El reconocido autor afirma que “*es muy difícil encontrar un fundamento jurídico aceptable a la atribución de ganancias que hace la ley 20.628. No es posible sostener que el principio básico de la ley es que cada uno de los cónyuges debe declarar los réditos que genera o administra, atento a la incompatibilidad del régimen instituido por la ley 20.628 con el régimen económico del matrimonio regulado en la ley civil*”.⁴

Ya expusimos que no existe tal incompatibilidad entre el régimen fiscal y el civil, dado que aquél remite a este último que le da contenido y lo complementa, salvo en la norma autónoma de acumulación de algunos beneficios en el esposo.

Es conteste la doctrina autoral en la metodología de obtener en las disposiciones civiles las definiciones a las que reenvía el instituto tributario.

Dicho autor ejemplifica las incongruencias y paradojas del sistema “*Si queremos encontrarle un fundamento económico, la investigación que se realice sobre el particular tampoco arrojará resultados esclarecedores. Tomemos el caso de la mujer que adquiere con fondos propios un terreno sobre el cual el marido construye un rascacielos con bienes gananciales por él adquiridos, que superan en mucho el valor de la tierra. Pues bien, la ley fiscal le atribuye a la mujer las ganancias de la explotación del inmueble, ya que las mejoras*

¹ Spisso, Rodolfo R., “La ley de matrimonio civil y su incidencia en materia fiscal”, en DFyP, junio de 2011, cita online: AR/DOC/1426/2011.

² *Ibidem*.

³ Ver Belluscio, *Op. cit.*, pág.45 y sig., que señala que la opinión mayoritaria niega personalidad jurídica a la sociedad conyugal.

⁴ Spisso, R., cita online: AR/DOC/1426/2011.

introducidas por el esposo no han hecho mudar la naturaleza del bien - art. 1266, Código Civil - ”.¹

Por el contrario, consideramos que el ejemplo proporcionado, de tener incongruencias, devendrían de la misma legislación de fondo y no del orden tributario como pareciera afirmar el citado autor, que en definitiva recurre a la solución del artículo n° 1266 del Código Civil.

En efecto, la ley fiscal – inc. b) del art. 29 de la ley 20.628 - atribuye a la mujer los beneficios de la explotación de su inmueble propio, porque así lo dispone el Código Civil estableciendo que se trata de gananciales de titularidad de la esposa – cuarto párrafo art. 1272 y primero del art. 1276 del Código Civil -; y que la misma ley resuelve con la teoría de las recompensas a la disolución de la sociedad conyugal por el mayor valor dado al bien propio con fondos gananciales – séptimo párrafo art. 1272 del Código Civil -, si los cónyuges no recurren antes a suscribir una nueva escritura donde consignen la titularidad del modo que mejor consideren.

Luego expresa *“es fácil colegir que el régimen de liquidación del impuesto a la renta aplicable a los miembros de la sociedad conyugal, es notoriamente inconstitucional. La circunstancia de contraer matrimonio no puede hacer más gravosa la obligación fiscal de los cónyuges ... producto de la acumulación parcial de determinados beneficios gananciales de la mujer en cabeza del marido” ... “discriminándose al matrimonio ...” “y por demás repugnante, al principio que impone al Estado el deber de brindar protección integral a la familia”.*²

Y añade *“... la distinta incidencia que el tributo tiene sobre matrimonios con iguales rentas globales, según sea que uno o ambos cónyuges las obtengan, desconoce la naturaleza de la sociedad conyugal, concebida por la ley civil como una unidad económica y social en la que confluyen los esfuerzos de ambos integrantes al sostenimiento del hogar, aunque sólo el marido obtenga rentas y la mujer se dedique a la más noble y espiritual tarea de educar a los hijos. Si bien la ley tributaria no tiene por qué ceñirse estrictamente a la legislación civil, tampoco puede ignorarla, causando agravio al deber constitucional de dar protección a la familia (art. 14 bis, CN)”.*³

Consideramos que la incidencia tributaria según uno o ambos de los cónyuges obtenga rentas, por el hecho de que un cónyuge no salga a trabajar, no resulta óbice a computar como materia imponible el trabajo en el hogar, pero en la práctica por tratarse de un sistema autodeclarativo

¹ *Ibidem.*

² *Spisso, R., cita online: AR/DOC/1426/2011.*

³ *Ibidem.*

se omite su cómputo a los fines de reducir el resultado impositivo; por ello es relativa, en el caso dado por Spisso, la afirmación que se trate de matrimonios con iguales rentas globales, porque así resultaría si no se las estima ni declara por el cónyuge que trabaja en el hogar.

En la misma publicación el autor refiere a la incidencia de la ley 26.618 expresando que a *“la primigenia inconstitucionalidad, que nosotros le hemos imputado a la LIG, se ha acentuado con la sanción de la ley 26.618, que si bien ha tornado inaplicable el art. 30 de la LIG para el matrimonio homosexual, lo torna gravemente discriminatorio, en cuanto pudiera resultar perjudicial para los integrantes de un matrimonio heterosexual, por violación al principio de igualdad, art. 16 de la C.N.”*¹

De acuerdo a nuestra interpretación y a la luz de la evolución del ordenamiento jurídico, tuvimos oportunidad de manifestar nuestro disenso a la “primigenia inconstitucionalidad” apuntada por Spisso, pero estamos de acuerdo con el prestigioso jurista que con la sanción de la ley 26.618/10, “la acumulación parcial de determinados beneficios gananciales a la mujer en cabeza del marido” resulta inaplicable a cónyuges del mismo sexo – por la ley citada - y a consecuencia de ello inconstitucional – art. 16 de la C.N. - para cónyuges de distinto sexo.

1.3. Instrucción AFIP:

Luego de la reforma a la ley de matrimonio civil por ley 26.618, se generaron dudas respecto del tratamiento impositivo de la Sociedad Conyugal en el Impuesto a las Ganancias y los Bienes Personales. El Organismo fiscal dictó la Circular 8/2011 a fin de realizar aclaraciones al respecto.

En los considerandos dice que la ley 26.618 dispuso la “sustitución, en distintos artículos del Código Civil y normas complementarias, de las expresiones “marido”, “mujer” y de toda otra que aluda directa o indirectamente al sexo de los contrayentes.

Que el Artículo 42 de la citada ley estatuye *“que los integrantes de las familias cuyo origen sea un matrimonio constituido por DOS (2) personas del mismo sexo, así como un matrimonio constituido por personas de distinto sexo, tendrán idénticos derechos y obligaciones”*.

¹ *Ibidem.*

Que las modificaciones introducidas por la ley N° 26.618 privan de toda virtualidad jurídica a los términos “marido” y “mujer” utilizados por las normas de impuesto a las ganancias y a los bienes personales, resultando necesario precisar los efectos y alcances de tales modificaciones sobre las obligaciones fiscales referidas.

Esto así, se determina que el tratamiento a dispensar en el Impuesto a las Ganancias, es el que sigue: a) Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:

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

Es decir que mediante la mencionada norma - Circular - de carácter interpretativa, se pretende enmendar legislativamente el instituto fiscal bajo tratamiento, que a tenor de la evolución de principios civiles se hace imperioso armonizar con el debido respeto del principio de legalidad que rige en materia tributaria, que nos exime de mayores comentarios.

1.4. Nuestra interpretación:

1.4.1. Ley 26.618:

Con la sanción de la referida ley de matrimonio civil, la consideración jurídica del matrimonio deja de tener el elemento definitorio de la diversidad sexual, por lo cual se deja de lado las referencias a hombre y mujer.

Teniendo en cuenta la evolución del derecho civil reseñada, consideramos que desde la sanción de la ley de matrimonio, ya no había razón jurídica para distinguir tributariamente entre varón y mujer, en tanto bastaba con asignarle a cada cónyuge sus beneficios, motivo por

el cual, hubiera correspondido reformar el instituto de la sociedad conyugal del impuesto a las ganancias, de la forma que a continuación se expone:

1) Corresponde atribuir a cada cónyuge los beneficios provenientes de:

a) Actividades personales.

b) Bienes propios.

c) Bienes gananciales de titularidad de uno u otro, o en la proporción que cada cual sea titular.

2) Corresponde atribuir por mitades a los cónyuges, los beneficios de bienes gananciales de origen dudoso, de conformidad al párrafo 2° del artículo 1276 del Código Civil modificado por ley 25.781/03.-

1.4.2. Sexta conclusión:

En atención al principio de legalidad, la enmienda legislativa hubiese dejado establecido un claro y simple sistema de imposición individual, que distribuye los beneficios de los cónyuges de acuerdo a los principios civiles, sin regla autónoma tributaria alguna de atribución específica.

1.4.3. Usufructo de los menores de edad – artículo 31 ley 20.628 y ley 26.061/05:

Unos años antes que se incorpore la figura del matrimonio del mismo sexo – ley 26.618/10 -, la legislación infraconstitucional civil receiptó en materia de niñez, infancia y adolescencia, los principios de la Convención de los Derechos del Niño, que implicó un nuevo paradigma protectorio basado en el interés superior del niño, que lo concibe como titular de los mismos derechos de los que resultan titulares los adultos.¹

¹ Ley 26.061 (B.O. 26/10/2005).

De ahí que se cuestionara la constitucionalidad del usufructo de los bienes de los hijos menores de edad por los padres, en tanto no respetaba la condición del niño como sujeto de derecho.¹

Sin embargo, la figura del usufructo paterno – materno, recién será derogada con la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.²

Como se sabe, en la legislación del impuesto a las ganancias permaneció incólume el artículo 31 ley 20.628, violentando el nuevo paradigma protectorio de orden constitucional y convencional, que ya aconsejaba su reforma o abrogación, hasta que finalmente fue derogado por la reforma tributaria según ley 27.430.

¹ Lloveras, N., Salomón, M., “La inconstitucionalidad del usufructo paterno – materno. Una mirada desde el derecho humanitario”, en JA, 2007, IV-1117.

² Artículo 697 del CCC.

Capítulo 6:

Atribución de ganancias en el marco del Código Civil y Comercial de la Nación. La ley tributaria n° 27.430

1. El instituto antes de la reforma tributaria según ley 27.430:

El Código Civil y Comercial de la Nación recepta la autonomía de la voluntad en el régimen patrimonial matrimonial dado que contempla un régimen elegible de separación de bienes y el supletorio de comunidad de ganancias, regulando además a las uniones convivenciales.

Los efectos de la nueva legislación sobre el instituto tributario de atribución de rentas de los cónyuges, son pocos significativos, correspondiendo declarar al cónyuge titular o al que los ha adquirido, continuando el principio de separación en la gestión de bienes - artículos 469 y 470 del CCC -.

De tal suerte, en el régimen de separación de bienes – 505 a 508 del CCC -, se le atribuirán a cada cónyuge titular de bienes los beneficios derivados de ellos, no hay ganancialidad; en el régimen de comunidad, continúa el principio rector que se le atribuyen al cónyuge adquirente de los bienes los beneficios derivados de ellos.

1.1 Opinión doctrinaria:

En opinión de Rajmilovich en un interesante trabajo presentado sobre las implicancias del nuevo CCC antes de su entrada en vigencia, al hacer su propuesta de tratamiento sobre el instituto fiscal examinado, dice “... *la Circular (AFIP) N° 8/2011, con motivo de la Ley N° 26.608 sobre matrimonio de personas del mismo sexo, se expresa con relación al art. 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en el sentido que las rentas de los bienes gananciales*

adquiridos con beneficios provenientes de cualquiera de los supuestos indicados en los puntos 2 y 3, en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a dicha adquisición. Esta disposición es confusa y fuente de conflictos”, el subrayado es nuestro porque alude a la ley es 26.618.¹

Y continúa “*En efecto, si los dos cónyuges contribuyeron con fondos provenientes de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria a una cuenta bancaria a la orden conjunta. Y desde esta cuenta uno de los cónyuges adquiere un bien a nombre propio. ¿Cómo justifica el origen de los fondos si la cuenta bancaria mezcló los fondos en origen?*”.²

Una vez más, la respuesta al interrogante que hace el citado autor está en los dispositivos civiles, el bien adquirido – dice a nombre propio - es ganancial de titularidad del adquirente, y no tiene que demostrar el origen de los fondos, porque reiteramos que el criterio que informa la materia es la titularidad de la adquisición del bien. Ello no obsta, a que el cónyuge no adquirente pueda demostrar que el bien es ganancial de titularidad conjunta o exigir recompensa a la disolución de la comunidad, pero a los efectos fiscales deberá declararlo el cónyuge a cuyo nombre fue adquirido.

El mismo autor luego se pregunta “si un bien ganancial (p.ej. un inmueble) fue adquirido en partes iguales por ambos cónyuges, pero fue atribuido a los efectos del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales al marido por imperio del art. 30 LIG antes de la Ley 26.608, el cual fue adquirido en un período fiscal prescripto. ¿Cómo justifica la mujer la atribución de un porcentaje de los alquileres o de las rentas producto de la inversión del producido de tales alquileres?”.³

Consideramos que la ley n° 26.618 no proyectó sus efectos sobre el ejemplo traído a examen, porque si el bien inmueble fue adquirido en partes iguales por ambos cónyuges, antes o después de la vigencia de aquella por así estar expresado en la escritura correspondiente, a ambos cónyuges en proporción a la titularidad de cada uno, en el ejemplo, por mitades deberán atribuírseles los beneficios provenientes del inmueble en copropiedad, por tratarse de frutos de bienes gananciales – inc. c) ley 20.628 e inc. c) del artículo 465 del CCC.

¹ Rajmilovich, Darío M., “El Código Civil y Comercial, ley 26.994. Implicancias del régimen patrimonial al matrimonio y las uniones convivenciales en la imposición personal sobre personas físicas”, en *La Ley Online*, AR/DOC/369/2014.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

1.2. Nuestra interpretación:

1.2.1. Séptima conclusión:

De acuerdo al desarrollo que venimos haciendo, nos permite concluir una vez más, que el instituto de atribución de beneficios de los cónyuges ameritaba ser reformado, atendiendo al sistema de imposición individual, al principio de la realidad económica y de acuerdo a los principios del Código Civil y Comercial de la Nación, a saber:

“A) Para uniones matrimoniales bajo régimen de comunidad” – artículo 463, sig. conc. del CCC.

“1) Corresponde atribuir los beneficios a cada cónyuge en forma individual, de acuerdo a las reglas de titularidad establecidas en las disposiciones civiles, provenientes de:

a) Bienes propios” – artículos 464 del CCC.

b) Actividades personales y bienes gananciales de titularidad de uno u otro cónyuge - artículos 465 del CCC -

c) Bienes en condominio, en la parte proporcional correspondiente – 471 del CCC. -

2) Por mitades los beneficios de bienes gananciales cuando ninguno de los cónyuges pueda justificar la propiedad exclusiva - artículo 472 del CCC –

B) Para uniones matrimoniales bajo régimen de separación de bienes – artículos 505, sig. conc. del CCC -:

1) Corresponde atribuir los beneficios a cada cónyuge en forma individual, provenientes de:

a) Actividades personales o bienes de propiedad exclusiva de cada uno – art. 505 y 506 CCC.

“b) Bienes en condominio, en la parte proporcional correspondiente” – art. 506 del CCC.

“2) Por mitades, los beneficios de bienes cuya propiedad exclusiva no puedan demostrar” – artículo 506 CCC –

“C) Los beneficios de los bienes que un cónyuge obtiene de la administración de los bienes del otro, en virtud de una resolución judicial que conlleve la obligación de rendir cuentas” – artículos 32 y cc del CCC y 12 CP. -, “se le atribuyen al cónyuge titular del patrimonio en su

condición de contribuyente, y el consorte administrador declara dichos beneficios como responsable del cumplimiento de la deuda ajena” – artículo 6to. ley n° 11.683 –.

1.2.2. Convivientes:

Como se sabe, el instituto tributario tiene por objeto la distribución de beneficios a los integrantes de una unión matrimonial, pero como el Código Civil y Comercial de la Nación regula a las uniones convivenciales, nos permite la siguiente digresión.

Las relaciones patrimoniales entre los convivientes se rigen por el pacto de convivencia, y a falta de pacto, cada integrante administra y dispone libremente de los bienes de su titularidad, *“con la restricción regulada en este Título para la protección de la vivienda familiar y de los muebles indispensables que se encuentren en ella” – art. 518 CCC. –.*

Por ello, para uniones convivenciales con pacto de convivencia, habrá que atenerse a lo establecido en el pacto, y para uniones convivenciales sin pacto de convivencia, a cada integrante de la unión se le atribuirán los beneficios provenientes de su actividad o bienes de su propiedad exclusiva, conforme al principio de la realidad económica y los civiles expuestos.

Hay que tener presente, que al pacto de convivencia le son aplicables las disposiciones del Título II, del Libro Segundo del CCC., salvo que los convivientes pacten lo contrario – art. 513 del CCC -.

Pero al no existir bienes gananciales entre los integrantes de la unión, entendemos, tal como para el régimen de separación de bienes, que no rige para ellos la responsabilidad concurrente frente a terceros, por los gastos de conservación y reparación de bienes, en tanto el segundo párrafo del artículo 467 taxativamente refiere a bienes gananciales.

Además, el Título III del Libro Segundo del CCC, que regula las uniones convivenciales, cuando se establece la excepción al principio de la responsabilidad separada por las deudas frente a terceros, consagra la responsabilidad solidaria por las obligaciones contraídas por uno de ellos para solventar las necesidades ordinarias del hogar o el sostenimiento y la educación

de los hijos – artículo 521 que reenvía al 461 del CCC -, sin mención a gastos de conservación y reparación.

1.3. El usufructo de los bienes de los hijos y la sociedad entre cónyuges:

1.3.1. Usufructo de los bienes de los hijos:

En materia civil, el CCC mantiene el principio general que la administración de los bienes de los hijos corresponde a ambos progenitores.¹

A la vez, recoge los nuevos idearios en materia protectoria de niñez y adolescencia que dieron fundamento a la derogación de la controvertida figura del usufructo de los progenitores sobre los bienes de los hijos.

*“El usufructo de los progenitores era el derecho que la ley les concedía a los padres de usar y gozar los bienes que componen el patrimonio del hijo y de percibir para sí los frutos y rentas que ellos produzcan, padre y padre; madre y madre; padre y madre”.*²

Parte de la doctrina ya se había pronunciado en contra y existían precedentes jurisprudenciales que declararon la inconstitucionalidad del usufructo de los progenitores sobre los bienes de los hijos.³

Como se expresa en los Fundamentos del Anteproyecto, el Código Civil y Comercial deroga la figura del usufructo paterno en el entendimiento que si los hijos *“son sujetos de derechos diferentes a sus padres, los frutos de sus bienes no deben ingresar al patrimonio de sus progenitores, sino que deben ser conservados y reservados para ellos...; sólo de manera excepcional, los progenitores pueden disponer de ellas previa autorización judicial y por razones fundadas en beneficio de los hijos, debiéndose rendir cuentas...”*⁴

¹ Artículo 685 del Código Civil y Comercial de la Nación.

² Bueres, A., *Código Civil y Comercial de la Nación y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, T. II, artículos 401-723, pág. 875 y sig., Buenos Aires, Ed. Hammurabi, 2016.

³ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, T. II, Libro Segundo, artículos 697 y 698, pág. 54, CABA, Ed. Infojus, 2015.

⁴ Los Fundamentos del Proyecto del PEN redactado por la Comisión de Reforma designada por decreto n° 191/2011, 2012, Título VIII, p. 505, citado por Bueres, A, *Op. cit.*, pág. 875 y sig.

La regla la consagra la primera parte del artículo 697 del CCC que establece “*Rentas. Las rentas de los bienes del hijo corresponden a éste. Los progenitores están obligados a preservarlas cuidando de que no se confundan con sus propios bienes...*”.

La adecuación civil a los nuevos paradigmas constitucionales y convencionales, evidencian la mora legislativa en la enmienda o derogación de la cláusula impositiva del artículo 31 de la ley de ganancias que sigue preceptuando que “*Las ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por la persona que tenga el usufructo de las mismas*” y en el párrafo siguiente que se “*...adicionarán a las propias del usufructuario*”, sin razón jurídica que justifique mantener dicha norma autónoma tributaria devenida a todas luces en inconstitucional desde la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, que recepta las ya referidas normas convencionales.

1.3.2. Sociedad entre cónyuges:

El nuevo Código Civil y Comercial, “*supera a la limitación de la ley anterior, que solo permitía a los cónyuges ser socios de sociedades en las que tengan responsabilidad limitada, y los autoriza a integrar cualquier tipo de sociedad, incluyendo a las informales de la Sección IV recién referidas - nuevo art. 27 L.S. -. Vale decir, desaparece la actual contingencia de que a una sociedad “comercial de hecho” entre marido y mujer, o con hijos y nueras, se la repunte como nula y se le exija la liquidación y/o se le impida la regularización*”.¹

En lo relativo a las sociedades por acciones, “*se admite que puedan ser socias de otras sociedades por acciones, de SRL y que puedan ser parte de contratos asociativos - art.30 -, lo que despeja para siempre los fantasmas de la incapacidad, de la sociedad de hecho, y de la posibilidad de invocar el contrato, en el caso de los “joint ventures”, “consorcios” y demás alianzas estratégicas entre empresas*”.²

Sin embargo, el nuevo Código sancionado por ley 29.994, junto a la sustitución del artículo 27 de la ley 19.550, t.o. 1984, por el siguiente, artículo 27: “*Sociedad entre cónyuges. Los cónyuges pueden integrar entre sí sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección*

¹ Favier Dubois, E. (h), “Panorama del Derecho Comercial en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación”, on-line, Buenos Aires, octubre 2014.

² *Ibidem*.

IV”. De la ley general de sociedades, dispone incorporar el inciso d) al artículo 1002 del CCC que, determina inhabilidades especiales, *“No pueden contratar en interés propio: ... d. Los cónyuges, bajo el régimen de comunidad, entre sí”*.

Se sostiene que el mencionado inciso d) fue *“... agregado en el trámite legislativo, sin explicación alguna...”*.

Por ello, cotejando la amplitud de la norma de la ley general de sociedades con la inhabilidad consagrada en el inc. d. del citado artículo del CCC, la doctrina se inclinó por una interpretación amplia y otra restrictiva.

La primera de ellas, amplia, entiende que los cónyuges podrían constituir sociedad entre sí bajo cualquier régimen patrimonial, fundándose, resumidamente, en los arts. 2 y 150 del CCC, que establecen las normas aplicables a las personas jurídicas, y por los artículos 962 y 963 que establecen el carácter de las normas legales de contratación y la prelación normativa, entre otros argumentos.¹

Mientras que la postura restrictiva, considera que los cónyuges podrían constituir sociedad entre sí solamente bajo el régimen de separación de bienes y no en el de comunidad, con fundamento, en síntesis, en que el nuevo régimen patrimonial del matrimonio, de *“...orden público, debe prevalecer sobre cualquier norma que, sobre el tema esté previsto en la Ley General de Sociedades... de allí que entendamos que el art. 27 de la ley 19550 sólo se refiere a aquellos esposos que se encuentren sometidos al régimen de separación de bienes...”*.²

Hasta la reforma o derogación del artículo 32 de la ley de ganancias, cuando los cónyuges constituyeran sociedades, regía el sistema de imposición individual, con atribución de los beneficios de acuerdo a los principios de titularidad de los bienes de los cónyuges del Código Civil y Comercial de la Nación.

2. La “Sociedad Conyugal” reformada por ley n° 27.430:

2.1. La ley 27.430: La ley de ganancias 20.628 fue modificada por la ley 27.430, que derogó los artículos. 28 y 30 y sustituyó el artículo 29 (art. 35 del texto ordenado).³

¹ Richard, E., *“Sociedad entre cónyuges: Luces y sombras del Código Civil y Comercial y la Ley de Sociedades”*, exposición dictada en el marco de la sesión ordinaria de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba del 21 de marzo de 2017.

² Richard Efraín, *Op. cit.*

³ Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017). Ley 20.628, texto ordenado por Decreto 824/2019.

Consideramos plausible la derogación del artículo 28, que si bien cuando fue sancionado originariamente en la ley de procedimientos y luego se lo incorporó a la ley de réditos, contribuyó a definir la adhesión al sistema de imposición individual para la atribución de las rentas de los integrantes de la sociedad conyugal, con la evolución legislativa tanto en materia tributaria como civil, su interpretación resultó confusa porque preceptuaba una prescindencia en materia civil que no era tal, porque las cláusulas que complementaban el instituto – arts. 29 y 30 ley 20.628 texto anterior – empleaban sus conceptos y la remisión a ella resultaba una exigencia.

Igualmente entendemos afortunada la derogación definitiva del artículo 30, que por más que resultara inaplicable desde la reforma a la ley de matrimonio civil, comentamos que el dispositivo en su esencia se replicó de la ley de réditos a la ley de ganancias, sin haber tenido en cuenta el contexto de la reforma civil introducida por ley 17.711, que cambió el sistema de gestión de bienes de los cónyuges y en consecuencia, resultaba inconveniente la distribución de ciertos beneficios gananciales en cabeza de uno solo de los cónyuges – esposo -.

2.2. El artículo 35 de la ley de ganancias, según texto ordenado en 2019:

“Ganancia de los componentes de la sociedad conyugal.

Artículo 35: Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:

a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria),

b) Bienes propios,

c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla”¹.

¹ Artículo sustituido por art. 26 de la ley 27.430.

Desde nuestro punto de vista, la nueva redacción dada a la norma que trata de la atribución de ganancias de los cónyuges - art. 35 del t.o. en 2019 -, tiene aciertos y desaciertos desde el punto de vista metodológico, en tanto “...*el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente “a cualquier precio”*”.¹

En principio no se advierten conceptos ni definiciones que permitan derivar una calificación tributaria autónoma del instituto, lo que tornaría aconsejable el empleo preciso y afianzado de vocablos civiles, en aras de una técnica jurídica depurada que limite márgenes interpretativos que disipen confusión.

De ahí que, en lugar de emplear la fórmula “*Ganancia de los componentes de la sociedad conyugal*” hubiera bastado con titular “Ganancias de los cónyuges”, dado que el CCC reemplazó la expresión “Sociedad Conyugal” por “Régimen Patrimonial del Matrimonio”.

Es muy plausible cuando en la primera parte se establece categóricamente “*Corresponde atribuir a cada cónyuge*”, porque define claramente y ratifica el sistema de imposición individual.

Además, si la expresión se interpreta sistemáticamente con el resto de los incisos y se tiene presente la derogación de los artículos 28 y 30 por ley 27.430, surge prístino que consagra un sistema de imposición individual de distribución de rentas conforme a criterios civiles, sin asignaciones específicas de excepción.

Y seguidamente dispone “...*cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal*”.

Aquí la técnica jurídica empleada es objetable por dos razones.

En primer lugar, la expresión “al que se someta la sociedad conyugal” es técnicamente incorrecta, porque además de utilizar una terminología propia del Código de Vélez que cayó en desuso, pareciera asignarle a la sociedad conyugal una personalidad jurídica que nunca tuvo o al menos fue muy discutido que la tuviera; por tanto, lo correcto hubiera sido decir “al que se hubieran sometido” - los cónyuges - o “sea el régimen patrimonial matrimonial convencional o legal supletorio”.

En segundo lugar, es poco afortunado consagrar en una sola norma la distribución de los beneficios de los cónyuges sin distinguir si sus relaciones están reguladas por el régimen de

¹ CSJN, 26/3/2019, causa: “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

comunidad o separación de bienes, cuyos activos están compuestos por bienes de diferente calificación y diferenciada responsabilidad por las deudas de los cónyuges frente a terceros.

El instituto impositivo proyecta sus efectos, durante la vigencia del régimen, y a la finalización en vida de los cónyuges o por muerte de uno de ellos.

Vigente la comunidad, las normas relativas a las deudas de los cónyuges frente a terceros, que consagran la responsabilidad concurrente del cónyuge no deudor - responde con sus bienes gananciales - por los gastos de conservación de los bienes comunitarios, amplían el campo persecutorio del crédito del fisco, por tratarse las deudas impositivas de gastos de conservación de la comunidad – artículo 467 *in fine* del CCC -.

Reconociéndole naturaleza concurrente el fisco “*acreedor podría demandar al cónyuge deudor o a ambos o sucesivamente*” (artículo 851, inc. a, CCC).¹

Disuelto en vida de los cónyuges el régimen de comunidad, no perjudica a los terceros acreedores – 487 CCC -, permanece en pie el artículo 467 del CCC, y proyecta sus efectos hasta luego de la partición por deudas anteriores – artículo 502 CCC -.

Además, en esta etapa, la conformación de una masa indivisa con los gananciales tampoco restringe el campo persecutorio del fisco sobre el cien por ciento de los bienes de titularidad del cónyuge deudor, porque la indivisión postcomunitaria carece de publicidad suficiente – art. 1893 del CCC –.

Mientras que vigente el régimen de separación de bienes – convencional o judicial – “*no hay distinción alguna entre bienes propios y gananciales. Solo se puede hablar de bienes personales o privativos*”², por lo cual, el régimen de deudas establecido para el régimen de comunidad en el artículo 467 *in fine*, “*...no tendría aplicación práctica*”³ para el régimen de separación de bienes, porque refiere a gastos de conservación de bienes gananciales.

Ello limita al fisco a accionar contra el cónyuge que contrajo la deuda y nada puede reclamar al consorte no deudor.

Al cese del régimen de separación de bienes en vida de los cónyuges, el régimen de deudas frente a terceros, mantiene el sistema de responsabilidad separada, excepto la solidaridad dispuesta “*...por las obligaciones contraídas por uno de ellos para solventar las necesidades*

¹ Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso. S. (Dir), *Op. cit.*, T.II, pág. 130.

² *Ibidem*, pág. 184.

³ Bueres, A., *Op. cit.*, T.II, pág. 294.

ordinarias del hogar o el sostenimiento y la educación de los hijos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 455”, que no tiene efectos en la materia tratada.¹

En cambio, no existe inconveniente en no distinguir entre el régimen de comunidad y el de separación de bienes, cuando el régimen finaliza por muerte de uno de los cónyuges, en los que existen para el primero una masa común indivisa – artículo 481 y conc. del CCC - y para el segundo uno o varios condominios indivisos – artículo 506 CCC -, porque se prevé para cualquiera de ellos la atribución de los beneficios en la figura impositiva de las Sucesiones Indivisas – artículo 33 sig. y conc. ley 20.628 -, y que con acierto la ley 27.430 no modificó.

Siguiendo con el análisis de los tres incisos del artículo 35, se advierte a veces la recurrencia a términos provenientes del derecho privado y otras no.

Tanto el inciso a) *“Actividades personales...”* como el b) *“Bienes propios”*, utilizan conceptos provenientes del derecho de fondo – inc. d) artículo 465 y 464, respectivamente del CCC -, siguiendo la metodología empleada por la norma en la fuente - redacción año 1946 -, con remisión del derecho tributario a la calificación civil de bienes.

Cabe aclarar que el deslinde que viene haciendo el legislador de actividades personales respecto de bienes gananciales, es rémora del sistema de bienes gananciales reservados a la mujer, por lo cual, por tratarse ambos de beneficios gananciales, resulta metodológicamente conveniente reunir ambos conceptos en un solo inciso, pero el reformador decidió omitir toda referencia a bienes gananciales.

Cuando el inciso c) menciona *“Otros bienes”*, se aparta de la calificación civil de bienes, aparentemente con la intención de englobar en ella, por exclusión, a los bienes gananciales y en condominio del régimen de comunidad y a los bienes personales del régimen de separación de bienes, quizás para mantener coherencia con la fórmula inicial que dispone *“...cualquiera sea el régimen patrimonial...”*.

2.3. Octava conclusión:

¹ Artículo 461 del CCC.

Por todo ello consideramos desafortunada la economía de redacción en un único texto de normas tributarias que refieren a regímenes patrimoniales matrimoniales diferenciados, que abandona sin necesidad términos propios del campo civil como el de bienes gananciales, en condominio y privativos, porque tampoco el derecho tributario los define ni califica autónomamente a los mencionados “Otros bienes”, quedando la expresión a merced interpretativa que en nada contribuye a la claridad del texto.

La yuxtaposición de precisos vocablos civiles como “actividades personales” y “bienes propios”, con el término genérico e indefinido de “otros bienes”, que el derecho tributario no define, obliga a seguir buceando en el derecho privado para determinar su contenido, y que eventualmente abarcaría a bienes de distinta naturaleza como los mencionados bienes gananciales, en condominio y bienes personales.

Ahora bien, si el derecho tributario no recurre a su autonomía calificadora para aludir a los bienes de los cónyuges, se le debe exigir precisión al legislador al momento de emplear conceptos provenientes de otras ramas del ordenamiento jurídico con el objeto de avertar interpretaciones equívocas.

Si la preocupación legislativa fue dar un texto conciso y sin recurrir a conceptos provenientes del derecho civil, aunque no lo creemos conveniente por las dudas interpretativas que despertaría, le hubiera bastado con decir: “Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de sus actividades personales y de bienes, en la parte o proporción en que hubieren contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla”.

2.4. De *lege ferenda*:

Por lo antes expuesto, proponemos que el artículo 35 de la ley 20.628, según texto ordenado por decreto 824/2019, sea modificado atendiendo al sistema de imposición individual y al principio de la realidad económica, de acuerdo a lo que sostuvimos al sancionarse el Código Civil y Comercial de la Nación.

Memoramos que antes de la sanción del CCC, existía un único régimen patrimonial matrimonial, el de comunidad de bienes, y la legislación del impuesto a las ganancias – artículos 28 a 30 de la ley 20.628 antes de la reforma por ley 27.430 – dirigía sus normas a dicho régimen – sociedad conyugal -, por lo cual disentimos en todas las etapas legislativas con la inclusión de la figura de separación judicial de bienes – inc. b) del artículo 30 ley 20628 antes de la reforma por ley 27.430 -, porque dicha figura operaba como una de las causales de disolución de la sociedad conyugal, haciendo foco la norma impositiva en la atribución de beneficios de los cónyuges luego de la partición “*que exista separación judicial de bienes*”- inc. b) citado -, momento en que ya no existían bienes en condominio, sino patrimonios separados de uno y otro consorte, por lo que resultaba obvio distribuir los beneficios independientemente a cada uno de ellos, sin necesidad de norma que así lo estableciera.

Pero ahora la legislación civil, contempla un régimen patrimonial matrimonial convencional y uno supletorio, estableciendo para los casos de separación judicial de bienes, el sometimiento a uno de ellos, el de separación convencional de bienes – artículo 505 y sig. del CCC -, que abarca una regulación comprensiva del nacimiento, desarrollo y finalización del régimen en vida de los cónyuges, cuyo tratamiento tributario es ineludible abordar.

El Código Civil y Comercial de la Nación a diferencia del anterior, regula en el régimen de comunidad a los bienes en condominio en el artículo 471, y es por ello que la ley de ganancias antes de la última reforma, acorde a la calificación del CCiv. derogado, sólo aludía a bienes propios y gananciales.

Por las razones expuestas, proponemos que el artículo 35 de la ley 20.628 vigente, sea reformado como sostuvimos desde la sanción misma del nuevo Código Civil y Comercial.

A) Para uniones matrimoniales bajo régimen de comunidad – artículo 463, sig. conc. del CCC

1) Corresponde atribuir los beneficios a cada cónyuge en forma individual, de acuerdo a las reglas de titularidad establecidas en las disposiciones civiles, provenientes de:

a) Bienes propios – artículos 464 del CCC.

b) Actividades personales y bienes gananciales - artículos 465 del CCC.

c) Bienes en condominio, en la parte proporcional correspondiente – 471 del CCC.

2) Por mitades, los beneficios de bienes gananciales en los que ninguno de los cónyuges pueda justificar la propiedad exclusiva - artículo 472 del CCC -.

B) Para uniones matrimoniales bajo régimen de separación de bienes – convencional o judicial – artículos 477, último párrafo del 480, 505, sig. y conc. del CCC -:

1) Corresponde atribuir los beneficios a cada cónyuge en forma individual, provenientes de:

a) Actividades personales o bienes privativos – 505 y 506 CCC -.

b) Bienes en condominio, en la parte proporcional correspondiente – 506 del CCC. –

2) Por mitades, los beneficios de bienes cuya propiedad exclusiva no puedan demostrar – artículo 506 CCC -.

C) Los beneficios de los bienes que un cónyuge obtiene de la administración de los bienes del otro, en virtud de una resolución judicial que conlleve la obligación de rendir cuentas – artículos 32, sig. y cc del CCC y artículo 12 Código Penal. -, se atribuyen al cónyuge titular del patrimonio en su condición de contribuyente, y el consorte administrador declara dichos beneficios como responsable del cumplimiento de la deuda ajena, acorde a la previsión del inc. a) del artículo 6° ley 11.683.

2.5. El usufructo de los bienes de los hijos y la sociedad entre cónyuges:

Desde la ley de réditos se viene dando tratamiento legislativo separado y a continuación del instituto de la sociedad conyugal, a ganancias que están previstas en materia de familia y societaria, específicamente en el régimen de responsabilidad parental – Libro Segundo, Relaciones de Familia, Título VII, Responsabilidad Parental, del CCC, antes patria potestad - y en la Ley General de Sociedades N° 19.550, t.o. 1984, Anexo II, CCC, antes Ley de Sociedades, y que también corresponde sean declarados por los cónyuges.

2.5.1. Usufructo de los bienes de los hijos:

La última reforma tributaria – ley 27.430 - derogó el artículo 31 de la ley del impuesto a las ganancias que establecía la atribución de los beneficios de los menores de edad, que disponía que las ganancias de ellos se debían adicionar a las propias del usufructuario.¹

Comentamos que el CCC ya había abrogado la figura del usufructo de los padres.

Consideramos acertada la supresión del artículo citado, cuando el legislador podría haber optado por adecuarlo en consonancia a los nuevos paradigmas protectorios de la niñez y de la infancia que fueran receptados civilmente.

Pero como la evolución del impuesto a las ganancias en materia de usufructo de los menores, se compadeció en todo momento con los principios de derecho civil, resulta a esta altura innecesaria la previsión legislativa, en tanto no se justifica un tratamiento autónomo en atención al principio de la realidad económica.

La figura se complementa con las normas sustanciales contenidas en la ley de procedimiento - ley 11.683, reformada por ley 27.430 -, que establece que *“Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común”* – inc. a) artículo 5° ley citada-, son contribuyentes; y que *“Los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias”* – inc. b) art. 6° ley 11.683 – son responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados.

Corolario, el niño, niña o adolescente, es contribuyente por el usufructo de sus bienes, siendo que sus progenitores en carácter de administradores de los bienes de ellos, son responsables del cumplimiento de la deuda ajena.

2.5.2. Sociedad entre cónyuges:

La reforma tributaria también derogó el artículo 32 de la ley del impuesto que regulaba la distribución de beneficios de los cónyuges cuando constituían sociedades entre sí.²

¹ Artículo 80 ley 27.430, deroga el art. 31 de la ley del impuesto a las ganancias, t. o. 1977 y mod.

² Artículo 80 ley 27.430, deroga el artículo 32 de la ley del I.G., t. o. 1977 y sus modificaciones.

Entendemos que dicha derogación es consonante a la evolución legislativa en materia del tratamiento dado por la ley del impuesto a la sociedad entre cónyuges, que en definitiva, se correspondió siempre con la legislación de fondo, sin la creación de normas alterantes al respecto, de las que nunca pudo derivarse una intención legislativa de considerar a la figura con reglas autónomas desde el punto de vista tributario, habiéndolo así también entendido la administración fiscal en sus dictámenes, fundados en el espíritu de la ley de sociedades.

La evolución jurisprudencial en la materia irá consolidando la mirada amplia o restrictiva que se tiene sobre la posibilidad de constitución de sociedades – de cualquier tipo – por parte de los cónyuges, bajo cualquiera de los regímenes patrimoniales matrimoniales previstos o sólo para los que se encuentren sometidos al régimen de separación de bienes.

Pero, en definitiva, más allá de la doctrina judicial que se consolide, desde el punto de vista tributario, cuando los cónyuges constituyan sociedades rige el sistema de imposición individual - artículo 35 de la ley de ganancias -, con asignación de beneficios conforme a las reglas del derecho privado.

Capítulo 7:

Conclusión final:

En el análisis del instituto de los “Componentes de la Sociedad Conyugal” del impuesto a las ganancias, es de gran valía desentrañar el verdadero sentido y alcance de la cláusula que dispuso primero en la ley de rito fiscales 11.683 (B.O. 12/1/1932) y replicada luego en la ley del impuesto “Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los réditos de los cónyuges no rige a los fines del impuesto a los réditos, el que se aplicará a cada cónyuge sobre el monto de sus propios réditos”, porque tratándose de una disposición derogada por la última reforma tributaria a la ley 20.628 por ley 27.430/17, proyecta sus efectos en el pensamiento jurídico argentino bajo la premisa inconvencional que en materia de atribución de beneficios a los cónyuges del impuesto a las ganancias, el derecho tributario despliega su autonomía frente al derecho privado.

Esta concepción fuertemente arraigada llevó al legislador a plasmar en el último tratamiento del instituto impositivo – artículo 35 ley 20.628, según t.o. en 2019 - , un sistema único de distribución de beneficios aplicable al régimen civil de separación de bienes – legal o judicial – y al de comunidad diferida, los cuales prevén reglas diferenciadas en la responsabilidad de los cónyuges por las deudas tributarias frente al fisco en carácter de acreedor, incorporando además una categoría de bienes que denomina “otros bienes”, que no define y obliga al intérprete a completar su contenido con los principios civiles provenientes de la calificación de bienes de los regímenes patrimoniales del matrimonio.

Los hitos que sirvieron de base para consolidar la tradición jurídica autonómica fueron la literalidad de aquella norma prevista originariamente en la ley procedimental, constituida en fuente normativa en las sucesivas reformas y que perdurara inalterable en su esencia hasta la última reforma tributaria de diciembre de 2017 – durante ochenta y cinco años – y la doctrina judicial de CSJN en la causa “Marchese”.

En principio el dispositivo revelaba autocontradicción, cuando impugna las disposiciones civiles sobre el carácter ganancial de los réditos y seguidamente disponía que cada cónyuge tributara por sus propios réditos, sin definirlos.

Hay que memorar que al momento del decisorio de Corte no existía ninguna norma de orden tributario que estableciera la significación del término “propios réditos” como lo hará la ley n° 11.683 del año 1946, según Decreto n° 14.341/46, ratificado por ley 12.965/47.

Como el sistema fiscal de imposición individual cabalga sobre el régimen de sociedad conyugal, resulta ineludible la remisión a las reglas de titularidad de rentas de cada uno de los cónyuges brindadas por el Código Civil.

Sin embargo, el Tribunal Címero al resolver en “Marchese”, se aparta de los principios civiles por considerar la existencia de dos categorías de réditos, los “propios”, que para determinarlos analiza el sentido gramatical del término, circunscribiéndolos a los provenientes del trabajo personal o bienes que le pertenecen exclusivamente y que cada cónyuge debe declarar, y los provenientes de la “sociedad conyugal”, que establece los debe declarar el marido, tal como disponía el Código de Vélez antes de la reforma del año 1926, otorgándole así a la sociedad conyugal una personalidad jurídica negada por la mayoría de la doctrina civil.

Más adelante aquella norma será complementada con dos artículos – artículos 28 y 29 ley 11.682/46 – que distribuirán las rentas conforme al diseño del sistema instituido por el Código Civil (ley 11.357/26), y la ley de procedimientos 11.683 traerá una definición de “rédito propio” que tampoco afectará principio civil alguno.

Siendo inapropiado presuponer la autocontradicción legislativa, se hace necesario recurrir a los antecedentes parlamentarios, a la evolución legislativa en materia tributaria, civil y constitucional relacionadas con la materia, a la interpretación administrativa, doctrinaria y jurisprudencial, que luego de un pormenorizado análisis nos permite concluir que el sistema de imposición individual escogido por el legislador argentino hasta la sanción de la ley de ganancias 20.628/73, distribuye los réditos de conformidad a los principios civiles.

Ahora bien, la autonomía tributaria respecto del derecho civil declarada en “Marchese”, cobra sentido con la sanción en 1973 de la ley de ganancias, porque replicó la estructura de la Sociedad Conyugal de la ley de réditos, sin receptar la reforma al régimen económico de los cónyuges instituida por ley 17.711/68, y de ese modo creó una norma alterante con el método de acumulación de ciertos beneficios en cabeza del marido.

Se cuestionó la constitucionalidad de dicho método por afectación del principio de igualdad – artículo 16 de la C.N.-, opinión que no compartimos porque las propias normas civiles resuelven la desigualdad entre cónyuges al momento de la liquidación de la sociedad conyugal con el sistema de recompensas, por ser cargas de la comunidad las deudas impositivas.

En cambio, con la última reforma constitucional sancionada poco después de la doctrina judicial que torna operativas las cláusulas constitucionales, el método de acumulación en el marido de algunas rentas, en ciertos casos no superaría el test de constitucionalidad y convencionalidad por afectación del principio de “Protección Familiar”, frente a uniones convivenciales y personas solteras.

En el orden civil tuvo recepción legislativa la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer en el año 2003 respecto de los bienes de titularidad incierta que faculta a ambos cónyuges a administrarlos y disponerlos en forma conjunta, pero pasó inadvertida para el instituto de atribución de beneficios a los cónyuges no sólo desde el punto vista legislativo por no haber sido reformado, sino que la administración y doctrina tributaria tampoco cambiaron su interpretación, quizás por influencia del pensamiento autonómico en la materia.

La reforma a la ley de matrimonio civil del año 2010 que incorpora la figura del matrimonio del mismo sexo torna inaplicable el método acumulativo, no obstante permanecer inalterables las disposiciones sobre Sociedad Conyugal del impuesto a las ganancias, que motivó al organismo fiscal a dictar una Circular en el sentido de privar de virtualidad jurídica a los términos “marido” y “mujer”, pero que en atención al principio de legalidad tributaria lo correcto hubiera sido proceder a efectuar la enmienda legislativa pertinente.

Tardía pero finalmente llegó la reforma al instituto de los “Componentes de la Sociedad Conyugal” por ley 27.430, que ratifica el sistema de imposición individual, pero por defecto de técnica jurídica o por arrastrar la arraigada concepción autónoma del instituto, no establece claramente la distribución de beneficios en consonancia a las disposiciones del derecho privado.

Naturalmente la derogación de los artículos 28 y 30 de la ley 20.628 por ley 27.430, contribuyen a superar la pretensión autónoma en una materia que a lo largo de su evolución aparece absolutamente injustificada.

En base a los comentarios expuestos en cada etapa del desarrollo legislativo, jurisprudencial y doctrinal, proponemos una nueva enmienda que, atendiendo al principio de la realidad económica, a la claridad y seguridad jurídica, defina la atribución de beneficios a los cónyuges en cada régimen patrimonial matrimonial y de acuerdo a la calificación de bienes provenientes del Código Civil y Comercial de la Nación.

Bibliografía:

- AA VV, Cuaderno Profesional N° 113. Guía, “Impuesto a las Ganancias e impuesto sobre los Bienes Personales”, CABA, Edicon Cpcecaba, 2020
- Alterini, A. y López Cabana, R. (directores), Reformas al Código Civil, Vol. n° 16, Bs As., Ed. Abeledo Perrot, 1994
- Azpiri, J., Derecho de familia, 3ra. Ed., CABA, Hammurabi, 2019
- Babbie, E., Fundamentos de la Investigación Social, Buenos Aires, Thomson Editores S.A., Año 2000
- Basset, U., “Modificaciones al régimen económico del matrimonio en el proyecto”, en Revista de Derecho Privado y Comunitario, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2012-2
- Belluscio, A., “La distribución patrimonial en las uniones de hecho”, en La Ley, 1991
- Belluscio, A., Manual de Derecho de Familia, 5ta. Ed., Tomo I y II, Buenos Aires, Argentina, Depalma, 1987
- Berliri, A., Principios de Derecho Tributario, Volumen I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964
- Bidart Campos, G., “El artículo 75 inc. 22, de la Constitución y los Derechos Humanos”, en La aplicación de los tratados de derechos humanos por los tribunales locales, Buenos Aires, Editores del Puerto S.R.L., 1997
- Bidart Campos, G., “Comentario al fallo C.Nac.Civ. Sala F, 3/12/91”, en E.D.
- Bossert, G. y Zannoni, E., Manual de Derecho de Familia, 5ta. Ed., CABA, Astrea, 1998
- Bueres, A. (dir.) y Highton, E. (coord.): Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial, Buenos Aires, Ed. Hammurabi SRL, abril 1999
- Bueres, A., Código Civil y Comercial de la Nación y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, T. II, Buenos Aires, Ed. Hammurabi, 2016
- Caranta, M., “La sociedad conyugal según la AFIP. Circular 8/2011: ¿aclaración o modificación?”, en Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXII, junio 2011.
- Casas, J., “Tributación y Familia”, Bs.As., junio de 2009
- Chechile, A. M., “La extinción de la comunidad de ganancias”, Derecho de las Familias, Infancia y Adolescencia: una mirada crítica y contemporánea, Ed. Infojus, CABA, Año 2014
- Código Civil y Comercial de la Nación. Ley 26.994/Ley 27077. Introducción de Lorenzetti, R., Santa Fe, Ed. Rubinzal-Culzoni, 2/12/2014

- Coronello, S., “Régimen patrimonial del matrimonio y las uniones convivenciales en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y la ley de impuesto a las Ganancias”, en Doctrina Tributaria Errepar, 09/2015
- Corti, A., “De la autonomía del derecho tributario”, en Homenaje al 50º aniversario de “El Hecho imponible de Dino Jarach”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ed. Interoceánicas S.A., 1994
- Dalla Vía, A., Derecho constitucional económico, 2º Ed., Bs. As., Abeledo Perrot, 2006
- Danielian, M., Constitución de la Nación Argentina. Reseña Histórica, 14ª. Ed., Bs.As., A-Z Editora, septiembre de 1997
- Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, T. VII, año 1932, Sesión del 29/12/1932
- Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, T. II, año 1932, Período Ordinario y extraordinario del día 30/12/1932
- Echegaray, R., (et. al), El Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y su Impacto en Materia Impositiva, Buenos Aires, La Ley, 2015
- Ekmekdjian, M., Tratado de Derecho Constitucional: Constitución de la Nación Argentina, comentada, y anotada con legislación, jurisprudencia y doctrina, 2da. Edición, Buenos Aires, Depalma, 2000
- Escribano, C., Liquidación de la sociedad conyugal por causa de divorcio, Buenos Aires, Ed. Plus Ultra, 1977
- Fassi, S., “El orden público y la calidad de propios o gananciales de los bienes de la sociedad conyugal”, en La Ley T.142/1971
- Favier Dubois, E. (h), “Panorama del Derecho Comercial en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación”, disponible en <http://favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/panorama-del-derecho-comercial-en-el-nuevo-codigo-civil-y-comercial-de-la-nacion/on-line>
- Fernández, L., “Atribución de rentas y bienes a los cónyuges y herederos en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales”, en blog de impuesto y finanzas públicas, Publicado en ERREPAR, Doctrina Tributaria, T. XIX, noviembre de 1998
- Fernández, O., Manual de impuesto a las Ganancias e impuesto sobre los Bienes Personales. Personas humanas y sucesiones indivisas, CABA, FACPCE, 2020
- Ferrer, F. (Dir.), Manual práctico de Derecho de Familia, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2020
- Ferrer, F., El régimen patrimonial del matrimonio, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2017

- Fleitas Ortíz de Rozas, A., “La difícil interpretación de las normas sobre *Sociedad conyugal* en el Código Civil”, en Revista de Derecho de Familia, Vol. n° 19, Lexis Nexis
- Folco, C. M., Procedimiento tributario-naturaleza y estructura-, 2°Ed., Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2004
- García Merou, E., “El impuesto a los réditos y la sociedad conyugal”, en J.A., T. 1943-I, enero-febrero-marzo
- García Vizcaíno, C., Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, 2da. Ed., Tomo I, Parte General, Bs. As., Depalma, 1999
- Gelli, M., Constitución de la Nación Argentina, Bs. As., La ley, 2005
- Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S., Impuesto a las Ganancias, 3ª edición actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine Buenos Aires, Ed. Depalma, 1996.
- Gómez, T. y Folco, C., Procedimiento tributario Ley 11.683. Decreto 618/97, 8va. Ed., Buenos Aires, La Ley, 2014
- González, E. y Lejeune, E., Derecho Tributario I, España, Salamanca. Plaza Universitaria Ediciones, 1997
- González, J. V., Obras Completas, Vol. IX, Bs. As, UNLP, 1935
- Grisetti, R., “La familia extramatrimonial: necesidad o no de su regulación legal”, en DJ, Doctrina.
- Grosman, C., “¿Debe regularse a las convivencias de pareja?”, en J.A (1918-1998)
- Herrera, M., Caramelo, G. y Picasso, S., Código Civil y Comercial de la Nación Comentado, T. II, Libro Segundo, artículos 697 y 698, CABA, Ed. Infojus, 2015
- https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2010/10/27_339a416.pdf
- Jarach, D., El hecho imponible, 3° Ed., Bs. As., Abeledo-Perrot, 2004
- Jarach, D., Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3° Ed, Bs. As., Abeledo-Perrot, Año 2003
- Krasnow, A., “El régimen patrimonial del matrimonio en el derecho comparado. Caracterización del régimen vigente en el derecho argentino”, en Revista de Derecho Privado Externado 17-2009
- Krasnow, A., “Las relaciones patrimoniales entre cónyuges en el proyecto”, en L.L, DF y P, 2012
- Llambías, J. J., “Ley 17.711: Reforma del Código Civil”, en J.A., Doctrina, 1969
- Lloveras, N., “La extinción de la comunidad de ganancias y el cese de la separación de bienes”, Derecho de las Familias, Infancia y Adolescencia: una mirada crítica y contemporánea, Ed. Infojus, CABA, Año 2014

- Lloveras, N., Salomón, M., “La inconstitucionalidad del usufructo paterno – materno. Una mirada desde el derecho humanitario”, en JA, 2007, IV-1117
- López, A. y Villalba, M., El Nuevo Impuesto a los Réditos, T. I, Ed. Contabilidad Moderna, Año 1947
- Martín Rojo, L., Análisis del discurso, Buenos Aires, Ed. UOC, 2006
- Martín, J. A., “Nuevo Código Civil y Comercial. Impactos Fiscales”, en Doctrina Tributaria Errepar. 04/2016
- Martín, J. M., “Imposición a los réditos de la sociedad conyugal”, en Impuestos, La Ley, Año 1967 (T. XXV)
- Meccia, E., “No me discuta. Migración reciente en Argentina y medios de comunicación desde el análisis sociológico-lingüístico del discurso”, en Relmecs, junio 2017, vol. 7, n° 1
- Medina, G. y Berousse, M. P., “Compraventa entre cónyuges. Régimen actual, proyectos de reforma y derecho comparado”, en Revista Jurídica UCES, Año 2006
- Medina, G., “Claves del Derecho de Familia en el Código Civil y Comercial”, en Revista de Derecho Privado y Comunitario, Ed. Rubinzal- Culzoni, Año 2015
- Méndez Costa, M. J. “El cónyuge adquirente y la prueba en contra de la ganancialidad”, en La Ley (t. 1992-B)
- Méndez Costa, M. J., Deudas de los cónyuges, Bs. As, Astrea, 1979
- Méndez Costa, M. J., Reformas al Código Civil, Volumen N° 16”, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 1994
- Méndez Costa, M. J. y D'Antonio, D. H., Derecho de familia, T. I, Rubinzal- Culzoni, Santa Fe, 1991
- Méndez Costa, M. J. y D'Antonio, D.H., Derecho de Familia, T. II, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 1998
- Merlinsky, M., “Agregando valor a los estudios de caso: reflexiones desde la trastienda de la investigación”, I Encuentro Latinoamericano de Metodología en las Ciencias Sociales, La Plata, 10, 11 y 12 de diciembre de 2008
- Molina de Juan, M. F., “Los límites a la libertad en el régimen de bienes”, en Infojus, DACF 140865, 3/12/2014
- Molina, J., “Atribución de bienes y rentas en la sociedad conyugal”, Publicado en Impuestos, 2007-24, 2271, cita online, AR/DOC/3136/2007, La Ley
- Pasman, E., “Impuestos a los Réditos – Sociedad Conyugal”, J.A., T. 65, enero-febrero-marzo, Año 1939

- Pérez de Ayala, J.L. y González, E., Curso de Derecho Tributario, T.I, 5° Ed, Madrid, Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, 1989
- Pérez de Ayala, J.L. y González, E., Derecho Tributario II, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994
- Rabinovich, M., “Imposición de los cónyuges”, en Gaceta del Foro, T. 145, marzo y abril de 1940
- Rajmilovich, D. M., “El Código Civil y Comercial, ley 26.944. Implicancias del régimen patrimonial al matrimonio y las uniones convivenciales en la imposición personal sobre personas físicas”, La Ley Online, AR/DOC/3691/2014
- Reig, E. J., Gebhardt J. y Malvitano, R. H., Impuesto a las Ganancias, 12° Edición, Bs. As., Errepar, 2012
- Richard, E., “Sociedad entre cónyuges: Luces y sombras del Código Civil y Comercial y la Ley de Sociedades”, exposición dictada en el marco de la sesión ordinaria de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba del 21 de marzo de 2017
- Romero Acuña, R. y Achleitner, G., “El *solve et repete* en el marco de la Convención Americana de Derechos Humanos”, en Revista de Derecho Público, bajo la dirección de los Drs. Tomás Hutchinson y Horacio D. Rosatti, en el número “Derecho Tributario-I”, Tomo 2008, Editorial Rubinzal-Culzoni
- Rosatti, H., Tratado de Derecho Constitucional, 2ª. Ed. amp. y act., T. I, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2017
- Sambrizzi, E., Régimen de Bienes del Matrimonio, T. I, Bs. As., Ed. La Ley, 2007.
- Silva, C., “Contratos entre cónyuges. El artículo 1002, inciso d), del Código Civil y Comercial y su incidencia en el régimen patrimonial matrimonial”, disponible en <https://derreales.hypotheses.org/442> , 20/10/2015
- Spisso, R. y Gutiérrez, D., “La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”, en Revista Jurídica Argentina La Ley, Tomo 1990- A
- Spisso, R., “La ley de matrimonio civil y su incidencia en materia fiscal”, en DFyP, junio de 2011, cita online: AR/DOC/1426/2011
- Spisso, R., Derecho Constitucional Tributario, 7° Ed., Bs. As., La Ley, 2019
- Spisso, R., Derecho constitucional tributario, Bs. As., Ediciones Depalma 1993
- Spisso, R., Derecho Constitucional Tributario, Tercera Ed., Bs.As., Lexis Nexis, 2007
- Spisso, R., Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Bs. As., Depalma, 1996

- Sturla, R., Derecho de familia según el nuevo Código Civil y Comercial, CABA, Ed. García Alonso, 2018
- Tarsitano, A., “Evolución legal del concepto de rédito”, en Derecho Fiscal, Tomo XXXIV, 1983
- Valdés Costa, R., Curso de derecho tributario, 2º Ed., Depalma-Temis-Marcial Pons, Bs. As., Santa Fe de Bogotá, Madrid, 1996
- Vidal Taquini, C., Régimen de bienes en el matrimonio, 3º Ed., Buenos Aires, Astrea, 1987
- Vigo, R., “Comentarios al Proyecto de Reforma al Código Civil y Comercial: El Derecho y la Interpretación en el Proyecto de Reforma al Código Civil y Comercial”, en Revista de Derecho Privado y Comunitario, Proyecto de Código Civil y Comercial I, Ed. Rubinzal – Culzoni, 2012-2
- Villegas, H., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8va. Edición ampliada y actualizada, 10º edición actualizada y ampliada, Bs. As., Ed. Astrea, 2021
- Volman, M., (et. al), Régimen tributario, Bs. As., La Ley, 2005
- Zannoni, E., Derecho de Familia, 5ª Ed., T. I, Bs.As., Ed. Astrea, 2006