



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Contador Público Nacional y Perito Partidor

**CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA
NACIÓN:
IMPACTO IMPOSITIVO DE LAS
REFORMAS SOBRE LAS SOCIEDADES
ARGENTINAS**

Trabajo de investigación

POR

Gonzalo Marcio Jauregui Gómez

gonzaloj_26@hotmail.com

Guillermo Matías Jauregui Gómez

guillermojaureguigomez@gmail.com

Tutora

Dra. Isabel Roccaro

Mendoza – 2018

Resumen

La investigación se ha enfocado en el impacto impositivo del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y de la reforma de la Ley 27430 sobre los distintos tipos societarios. La misma pretende servir de base a futuras investigaciones y servir a personas que deseen consultarlo para aplicarlo a un caso particular; en cuanto a los objetivos específicos, estos fueron analizar las principales reformas sobre las sociedades en materia económica e implicancia empresarial, determinar el impacto e implicancia impositiva y realizar propuestas y recomendaciones a futuras líneas de investigación. La metodología empleada consistió en el análisis teórico de cada institución con estudio de la normativa vigente, fundamentos de la misma, textos de reconocidos juristas y orientación académica. Se ha tratado modificaciones generales sobre personas jurídicas, sociedades informales, sociedad anónima unipersonal, sociedad por acciones simplificada, sociedad entre profesionales, sociedades entre cónyuges, y modificaciones relativas a la contabilidad y estados contables. La hipótesis planteada fue "Las modificaciones contenidas en el Código Civil y Comercial de la Nación solucionan vacíos legales adecuando la norma a la realidad", la misma ha sido corroborada.

Palabras Claves: Reforma Impositiva, Código Civil y Comercial, Impuesto a las Ganancias, Sociedad Anónima Unipersonal, Sociedad por Acciones Simplificada

Índice

Resumen.....	1
Introducción	5
La reforma del Código Civil: pasado y presente. El camino hacia la reforma integral del Código Civil	7
Capítulo I: Modificaciones sobre personas jurídicas.....	10
1. Introducción	10
2. Fin empresarial. Diferencia entre empresa y sociedad.....	10
3. Concepto de empresa.	12
4. Personas jurídicas privadas y públicas	13
5. Empresas familiares	15
5.1. Introducción	15
5.2. Modificaciones en los contratos.	17
5.3. Sociedades.....	19
5.4. Familia. Régimen de separación de bienes	20
5.5. Sucesiones	20
6. Sociedades de la Sección IV de la Ley General de Sociedades.....	21
6.1. Tratamiento impositivo de las Sociedades de la Sección IV	22
7. Sociedades entre cónyuges.....	24
8. Sociedad Anónima Unipersonal	24
9. Contratos asociativos.	24
9.1. Introducción	24
9.2. Negocio en Participación.....	26
9.3. Agrupaciones de colaboración.	27
9.4. Uniones Transitorias.....	28
9.5. Consortios de cooperación.	29
Capítulo II: Sociedad Anónima Unipersonal.....	31
1. Introducción	31
2. Tratamiento impositivo.....	32
2.1. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de la Sociedad Anónima Unipersonal....	33
2.2. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de la Explotación Unipersonal	34
2.3. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de Establecimientos Permanentes	35

2.4.	Tratamiento en Bienes Personales, Valor Agregado, Ingresos Brutos, Ganancia Mínima Presunta de la Sociedad Anónima Unipersonal.....	36
3.	Sociedad por Acciones Simplificada.....	39
3.1.	Tratamiento impositivo Sociedad por Acciones Simplificada	40
4.	Opinión.....	40
Capítulo III:	Sociedades entre Profesionales.....	43
1.	Introducción	43
2.	Normativa aplicable	45
3.	Sociedades que se constituyen luego del Primero de Agosto del 2015	45
3.1.	Tratamiento impositivo	47
4.	Sociedades constituidas antes del Primero de Agosto de 2015	53
4.1.	Tratamiento Impositivo.....	55
5.	Opinión.....	56
Capítulo IV:	Sociedades entre Cónyuges.....	57
1.	Introducción	57
2.	Régimen patrimonial del matrimonio y uniones convivenciales	57
2.1.	Impacto en el Impuesto a las Ganancias, con las modificaciones de la Ley 27.430	58
2.2.	Impacto en el Impuesto sobre los Bienes Personales.....	59
3.	Contratos entre cónyuges.....	61
4.	Sociedades entre cónyuges.....	64
Capítulo V:	Sección contabilidad, libros y registros contables.....	68
1.	Introducción	68
2.	Obligados.....	69
3.	Modo de llevar contabilidad	70
4.	Requisitos indispensables	70
5.	Forma de llevar los registros	71
6.	Estados contables.....	71
7.	Efectos tributarios relacionados con la contabilidad y estados contables	71
8.	Libro Diario	73
9.	Conservación	73
10.	Actos sujetos a autorización.....	74
11.	Eficacia probatoria	74

12. Conclusiones.....	75
Conclusiones	76
Opinión.....	79
Anexo N° 1: Normativa recomendada	80
Bibliografía	84

Introducción

El presente trabajo de investigación tiene como tema: “Código Civil y Comercial de la Nación: Impacto impositivo de las reformas sobre las sociedades argentinas”.

El tema despertó nuestro interés, debido a que hace relativamente poco tiempo, en el año 2015, entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, y por la complejidad del tema, ya que es una norma de fondo con muchos aspectos regulados.

Nuestro trabajo pretende ser un pequeño aporte a los destinatarios y lectores del mismo, para que puedan conocer el impacto de las reformas desde el punto de vista tributario, y que sea una contribución para asesorar adecuadamente a sus clientes, resolver sus problemas o advertir situaciones que se puedan plantear.

Debido a la importancia que tiene el Código sobre la regulación de las sociedades, fue menester analizar las reformas que se han producido con la sanción de la ley 26.994. El trabajo se ha centrado en abordar las reformas que consideramos más importantes en relación a las personas jurídicas, asociaciones y a las relaciones económicas entre cónyuges, desde los puntos de vista impositivo y societario.

La investigación ha sido realizada sobre aspectos normativos, fundamentos de la misma y doctrina. Por lo tanto, este trabajo pretende servir de base a futuros estudios y a personas que lo consulten para aplicarlo concretamente a un caso o bien, para conocer más el tema.

Otro objetivo es determinar el impacto impositivo que han tenido las reformas del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación sobre los distintos tipos de sociedades y empresas de la República Argentina.

Los objetivos específicos han sido los siguientes:

- Analizar las principales reformas sobre las sociedades en materia económica e implicancia empresarial;
- Determinar el impacto e implicancia impositiva;

- Realizar propuestas y recomendaciones a futuras líneas de investigación al respecto.

La hipótesis en que basamos el presente trabajo ha sido que “Las modificaciones contenidas en el Código Civil y Comercial de la Nación solucionan vacíos legales, adecuando la norma a la realidad”.

Para comprobar o refutar esta hipótesis se recopiló y analizó información de diferentes autores relacionadas al tema, mostrando las diferencias provocadas por la reforma. Tiene como finalidad principal poner a disposición de los beneficiarios nuestro análisis para que puedan aplicarlo a la realidad, una vez analizadas la profundidad de dichas las reformas.

Para lograr dichos objetivos se ha recurrido a: i) Relevamiento de fuentes bibliográficas; ii) Recolección, procesamiento y análisis de información; iii) Análisis de Legislación; iv) Consulta a profesionales en la materia; v) Elaboración de conclusiones; y vi) Elaboración de recomendaciones y futuras líneas de investigación.

Este trabajo se ha estructurado de la siguiente manera: comienza con un análisis de los antecedentes conceptuales y normativos de la reforma; en el Capítulo I se analiza las modificaciones sobre personas Jurídicas; en el Capítulo II se aborda sobre las Sociedad Anónima Unipersonal; en el Capítulo III se trata sobre las Sociedades entre profesionales; en el Capítulo IV se explica la reforma respecto de las Sociedades entre cónyuges; el Capítulo V trata de la Sección Contabilidad y por último, en el Capítulo VI expresamos nuestra opinión sobre el impacto impositivo de las reformas.

Luego de llevar a cabo un análisis preliminar del tema, hemos recopilado los antecedentes del tema, tal como de detalla a continuación:

La reforma del Código Civil: pasado y presente. El camino hacia la reforma integral del Código Civil

La reforma se empezó a tratar en el año 2011, cuando se puso en marcha una Comisión especial, que estaba presidida por Ricardo Lorenzetti e integrada por Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci; además participaron ciento once (111) especialistas. Dicha comisión emitió un proyecto que dio forma al nuevo Código Civil. Este proyecto se trató en el Congreso a mediados del año 2012.

En el año 1869, el Congreso aprobó el Código Civil propuesto por Dalmacio Vélez Sarsfield, con vigencia a partir de enero del 1871.

La primera gran modificación sobre el Código Civil fue en el año 1888, con la Ley de Matrimonio Civil.

En 1926, la Ley de Derechos Civiles de la Mujer significó una nueva ampliación de derechos. El Código Civil de Vélez Sarsfield estipulaba la incapacidad de hecho para las mujeres casadas (artículo 55, inciso 2) y la subordinación obligatoria a la representación legal del marido (artículo 57, inciso 4). Sin derogar estas cláusulas, la ley de 1926 en general amplió sus derechos sobre los bienes.

Poco tiempo antes de esto, se creó una comisión encargada del estudio de una reforma integral del Código Civil, la coordinaba Juan Bibiloni, hasta su fallecimiento. Ese proyecto se presentó al presidente Agustín Justo, quien tenía la intención de que se apruebe a libro cerrado, cuestión que fue rotundamente rechazada. Hubo manifestaciones de mujeres que habían detectado en el articulado del proyecto un rotundo retroceso respecto de la Ley de Derechos Civiles. Según Verónica Giordano (2015), “No se equivocaban, pues el Proyecto de 1936 estaba imbuido de concepciones patriarcales, familiaristas y maternalistas”.

En 1949, el país tuvo una reforma constitucional, que contemplaba aumentar la libertad individual y la igualdad entre varones y mujeres, bajo la protección de la familia como sujeto de derecho. Así,

el artículo 37 del nuevo texto constitucional sostenía: "El Estado protege el matrimonio, garantiza la igualdad jurídica de los cónyuges y la patria potestad".

Al modificar la Constitución, era necesario reformar el Código Civil para que se adecúe a ella. En 1948 el ministro de Justicia Belisario Gache Piran convocó al reconocido jurista Jorge J. Llambías para que se hiciera cargo del Instituto de Derecho Civil, el cual asumiría la tarea de elaboración de un proyecto de reforma integral. Este proyecto vio la luz en 1954, pero el golpe que destituyó a Perón en 1955 puso fin al proyecto.

En los años siguientes, el Código Civil de Vélez Sarsfield solo fue modificado a partir de leyes especiales y fue recién en 1968 que prosperó una reforma amplia, pero parcial, de su texto.

En abril de 1968, el presidente Juan Carlos Onganía, firmó el decreto ley 17.711 de reforma parcial del Código Civil de Vélez Sarsfield y encargó la tarea a su ministro de Justicia Conrado Etchebarne. La Comisión estuvo formada por alrededor de cien jurisconsultos, entre ellos Guillermo Borda.

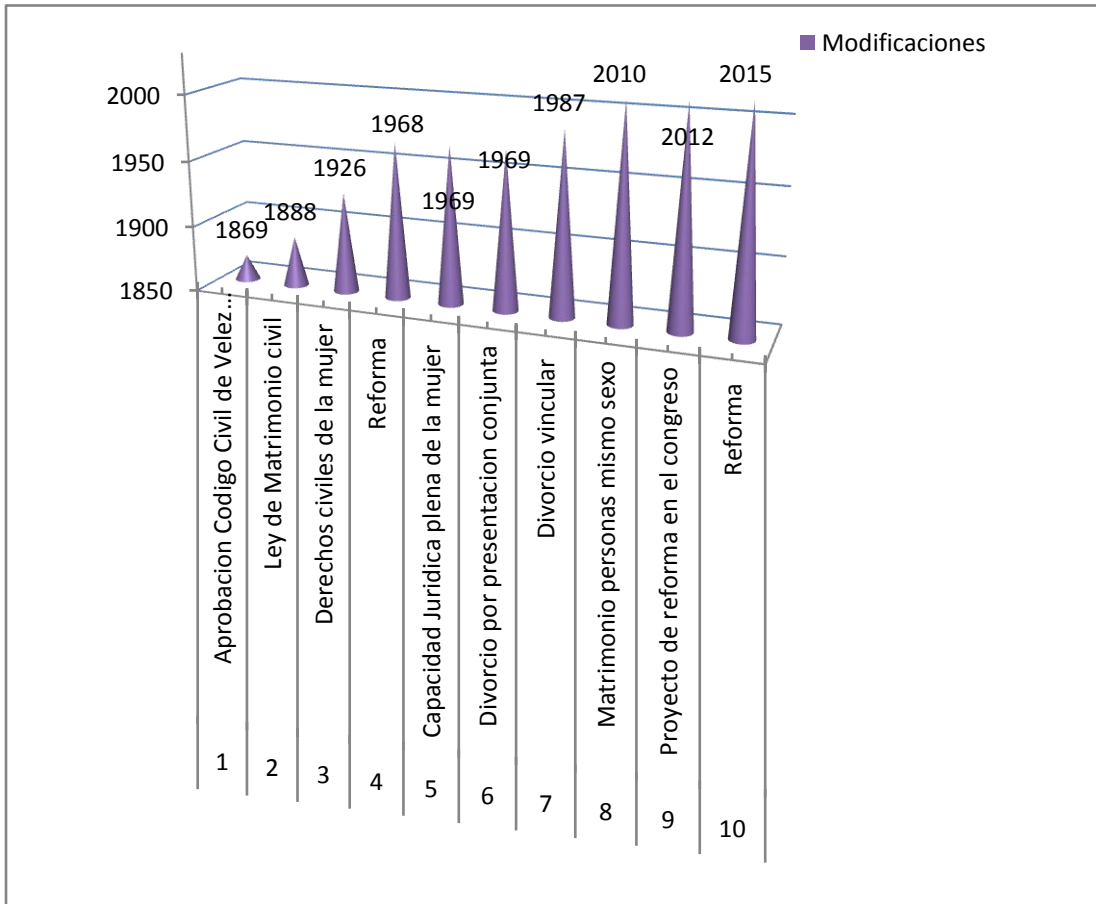
El nuevo articulado consagró la "capacidad jurídica plena para la mujer mayor de edad cualquiera sea su estado civil" y el divorcio "por presentación conjunta", dos institutos reclamados en aquellos años. Pero, la reforma fue reacia a cambios más profundos. Según explicaba Borda, "el principio de la igualdad jurídica de los cónyuges no obsta a que la ley reconozca la prevalencia de alguno de ellos" (Borda, 1971: 418). Así, el ejercicio de la patria potestad sobre los hijos y la elección del domicilio conyugal siguieron siendo atribuciones exclusivas del varón. En línea con esto, al año siguiente, una ley estableció la obligación de la mujer de usar el apellido del marido (Ley 18.248 de 1969).

Desde ahí, hubo dos leyes que modificaron el Código Civil de manera importante en relación al matrimonio: La ley 23515 de divorcio vincular, sancionada en el año 1987, y la Ley 26.618 de matrimonio entre personas del mismo sexo, sancionada en el año 2010.

En los años 1983 y 2000 hubo proyectos de reforma integral que no prosperaron. También hubo otros intentos menores de llevar adelante una reforma integral que tampoco prosperaron. En 1987, se presentó un Proyecto de Unificación ante la Cámara de Diputados. En 1993, se presentó otro proyecto elaborado por la Comisión Federal de la Cámara de Diputados. Por su parte, el Poder Ejecutivo firmó dos decretos al respecto, en 1992 y en 1995.

En el gráfico N°1 se puede observar la evolución de los antecedentes sobre la reforma.

Gráfico N° 1: Antecedentes sobre la reforma



Fuente: Elaboración propia

Capítulo I: Modificaciones sobre personas jurídicas

1. Introducción

Como mencionamos anteriormente, comenzamos abordando las modificaciones sobre las personas jurídicas. El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ha modificado varios aspectos societarios, ya sea, en el cuerpo del mismo como en la Ley 19.550 u otras leyes especiales, de los cuales sólo analizamos los que sean de mayor importancia e impliquen alguna modificación en los tributos.

A modo de síntesis, se puede enunciar las siguientes modificaciones que serán desarrolladas posteriormente:

- La Ley 19550 pasa a denominarse “*Ley General de Sociedades*” dejando de lado la denominación “Ley de Sociedades Comerciales”.
- Toda sociedad debe producir o intercambiar bienes y servicios.
- Desaparece el régimen sancionatorio para sociedades no regulares.
- Desaparecen las sociedades civiles.
- Modificaciones en el régimen de disolución y liquidación.
- Modificaciones sobre la sindicatura societaria.
- Se aceptan sociedades de cualquier tipo entre cónyuges.

2. Fin empresarial. Diferencia entre empresa y sociedad.

Recordamos que nuestro régimen jurídico nunca ha reconocido a la empresa como un sujeto de derecho ni se la ha mencionado expresamente para darle ese carácter. Es decir, el sujeto de derecho es la **sociedad** siendo la misma titular de la **empresa**.

Se ha tomado la decisión de tomara las sociedades como un mecanismo para el desarrollo de actividades empresariales, cualquier tipo de agrupación que no lo posea deberá buscar en otra figura su régimen legal; por ejemplo: contrato asociativo, fundación, asociación civil.

Vítolo (2016) define las empresas del siguiente modo:

“La empresa es un conjunto de elementos de la más variada condición y naturaleza, los cuales bajo un régimen de organización – establecido por el empresario – se afectan funcionalmente a una determinada actividad económica, consistente en la producción, comercialización o intercambio de bienes y servicios para el mercado”.

Por su parte, el artículo Primero de la Ley General de Sociedades 19.550 conceptualiza a las sociedades de la siguiente forma:

“Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas. La sociedad unipersonal sólo se podrá constituir como sociedad anónima. La sociedad unipersonal no puede constituirse por una sociedad unipersonal”.

En el cuadro N°1 se puede ver la obligatoriedad de poseer un fin empresarial para considerarse como sociedad, entendiéndolo al mismo como la obtención de lucro a través del intercambio o producción de bienes y servicios.

Cuadro N°1: Fin Empresarial

Antes	Después
Convivían sociedades comerciales, legisladas en la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, con sociedades civiles, legisladas en el Código Civil.	Únicamente existen las sociedades contenidas en la Ley General de Sociedades, que exige la producción o intercambio de bienes o servicios.

Fuente: Elaboración propia

A continuación, desarrollamos el concepto de empresa.

3. Concepto de empresa.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación al indicar quienes están obligados a llevar contabilidad, menciona el término “empresa” aunque no la define de ninguna forma, por este motivo, daremos algunos elementos que según autores son imprescindibles para su existencia y la diferenciaremos de otros términos del mismo artículo. La importancia radica en determinar bajo que normativa se encuentran, por ejemplo, si en un contrato asociativo se lleva a cabo una actividad empresarial, corresponde incluirla dentro de las sociedades libres de la Sección IV.

En cuanto al aspecto impositivo, exponemos el dictamen número 7 de AFIP -publicado en el año 1980 - en el que se asienta el criterio para determinar la existencia de una empresa:

“El vocablo “empresa” debe quedar claramente separada de la de “sociedad”, por cuanto cada uno de ellos abarca un ámbito distinto, si bien es posible la confusión a causa de que la gran mayoría de las empresas comerciales adoptan formas societarias, debiéndose diferenciar entre la empresa en sí misma y la persona que detenta su propiedad, sin perjuicio de la íntima conexión que los une .Consecuentemente este Departamento Asesoría Técnica entiende que a todos los efectos fiscales el término “empresa” podría definirse como la “Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

Por su parte, el artículo 320 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación establece quiénes están obligados a llevar contabilidad y las excepciones.

“Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección”...

Observamos que una persona física puede tener un establecimiento, una empresa o realizar una actividad económica organizada, por lo que la titularidad de un establecimiento o una actividad organizada no implica la existencia de una empresa.

Favier Dubois (2016) incluye el concepto “empresa” dentro del concepto “actividad económica organizada”. Expresa que “actividad económica organizada” supone la reiteración de actos bajo una organización que funciona como unidad independiente de su titular con efectos económicos y para que exista una empresa debe cumplir ciertos requisitos: profesionalidad en su dirección, mayor complejidad organizativa, permanencia y habitualidad, riesgo, utilización del trabajo ajeno para la prestación de servicios, mayor incidencia del capital en los resultados, propósito de lucro, recurrencia habitual al crédito.

A modo de síntesis, se denomina empresa a una unidad económica distinta de su propietario que ha sido creada por él para que a través de sus operaciones cumplan su fin, que es la obtención de ganancias. La empresa puede ser propiedad de una sociedad, a la cual el ordenamiento jurídico la reconoce como persona y otorga capacidad para actuar.

A continuación, se analizan los cambios sobre personas jurídicas privadas y públicas.

4. Personas jurídicas privadas y públicas

Con respecto a las personas jurídicas, están reguladas en el Libro Primero de la Parte General del Título Segundo denominado “Personas Jurídicas”, desde el artículo 141 hasta el 224.

Las personas jurídicas son entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones para cumplir con su objeto, poseen una personalidad distinta a las de sus miembros y existen desde su constitución salvo disposición en contrario, si requiere autorización estatal no puede funcionar antes de obtenerla. Esto se encuentra en los artículos 141, 142 y 143 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

En la Segunda Sección se las clasifica en personas jurídicas públicas y personas jurídicas privadas:

- Son Personas Públicas: el Estado nacional, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los municipios, las entidades autárquicas y las demás organizaciones constituidas en

la República a las que el ordenamiento jurídico atribuya ese carácter; los Estados extranjeros, las organizaciones a las que el derecho internacional público reconozca personalidad jurídica y toda otra persona jurídica constituida en el extranjero cuyo carácter público resulte de su derecho aplicable; la Iglesia Católica.

- Son Personas Privadas: las sociedades; las asociaciones civiles; las simples asociaciones; las fundaciones; las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas; las mutuales; las cooperativas; el consorcio de propiedad horizontal; toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

El Estado puede tener participaciones en personas jurídicas privadas sin que esto implique la modificación carácter y se lo tratará de igual forma que a un privado.

En cuanto a las fundaciones, a partir de ahora se rigen por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación entre los artículos 193 y 224, las asociaciones civiles desde el artículo 168 hasta el 186 y las simples asociaciones entre los artículos 187 y 192.

En el cuadro N°2 se sintetiza la legislación aplicable antes y después de la reforma.

Cuadro N° 2: Legislación aplicable a personas jurídicas, fundaciones, asociaciones civiles y simples asociaciones

	Antes	Después
Personas públicas y privadas. Clasificación	Arts. 33 y 34 Código Civil	Artículo 148 Código Civil y Comercial de la Nación
Fundaciones	Ley 19.836	Código Civil y Comercial de la Nación. Libro primero, Título II Capítulo III
Asociaciones Civiles	Solo mencionadas en el artículo 33 del Código Civil y resoluciones de DPJ	Código Civil y Comercial de la Nación. Libro primero, Título II Capítulo I
Simple Asociaciones	No existían	Código Civil y Comercial de la Nación. Libro primero, Título II Capítulo II

Fuente: Elaboración Propia

Se puede apreciar que el Código Civil y Comercial de la Nación incorpora la clasificación de personas públicas y privadas, el tratamiento de las fundaciones, asociaciones civiles y las

novedosas simples asociaciones. Vemos correcto estas inclusiones, ya que, agiliza el estudio de estas instituciones y evita inconsistencias originadas en la multiplicidad de leyes.

A continuación, se expone sobre las empresas familiares.

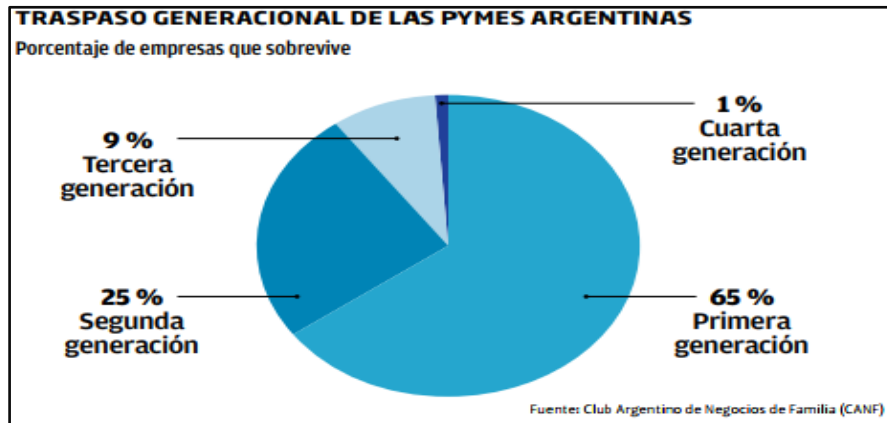
5. Empresas familiares

5.1. Introducción

Las empresas familiares son todas aquellas en la que el control de la empresa pertenece a una familia, sean controladas por sus fundadores o por segundas o terceras generaciones, independientemente de la figura legal adoptada y de la existencia de empleados o socios ajenos a la familia.

Este tipo de empresas, no solo está expuesta al riesgo de mercado habitual –como por ejemplo: ciclo de la economía nacional, disponibilidad de crédito, tipos de cambio, costos de transporte, competencia, entre otros–, sino además otros riesgos que en empresas no familiares no serían tan importantes, como es el caso de problemas personales entre los miembros, ya que el vínculo familiar es esencial. Entre los posibles inconvenientes se puede mencionar: la toma de decisiones se realiza basándose excesivamente en la experiencia de los fundadores, ausencia de procesos formales de compra, crédito, distribución de utilidades y/o préstamos, contratación de familiares por la confianza y no por capacidad, utilización de fondos de la empresa como si fueran propios, trato desigual en función del vínculo, conflictos personales que impiden el correcto funcionamiento operativo, divorcio de un integrante que posea capital, problemas para hacer el “traspaso” generacional . En cuanto al traspaso generacional, colocamos un gráfico elaborado por la Confederación Argentina de la Mediana Empresa en base a los datos recolectados por el Club Argentino de Negocios de la Familia -ver Gráfico N°2-.

Gráfico N°2: Traspaso generacional de las pymes argentinas

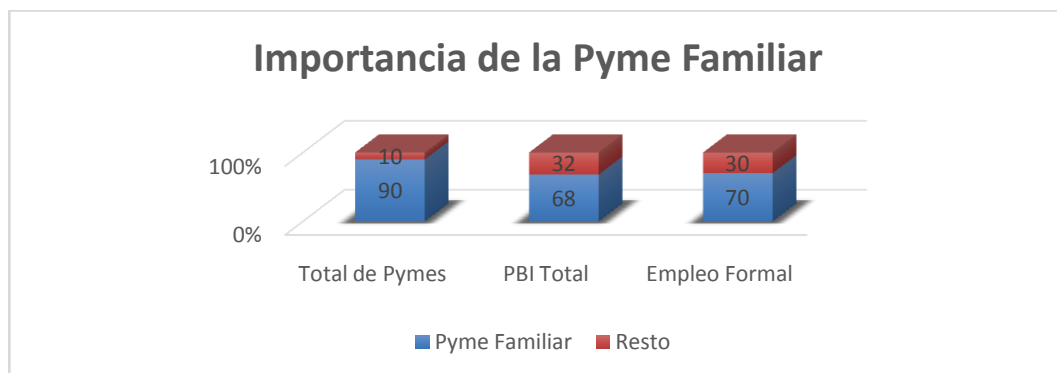


Fuente gráfico: Confederación Argentina de la Mediana Empresa. Revista n° 24. Julio 2015, pp.2
Fuente datos: Club Argentino de Negocios de Familia (CANF): <http://www.canf.com.ar/>

Los inconvenientes mencionados anteriormente ponen en riesgo la actividad normal de una empresa, que a nivel económico y financiero hubiera sido viable. En el transcurso de este apartado, brindamos propuestas para formalizar algunos aspectos evitando la caída de la empresa y la ruptura familiar.

Si bien en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no existe el término “empresas familiares”; se incluyen modificaciones en contratos, sociedades, relaciones de familia y sucesiones que permiten configurar mejor las relaciones internas. Estas modificaciones ayudan a solucionar vacíos legales, adecuando la norma a la realidad. En el gráfico N°3 se muestra el impacto de las empresas familiares en la economía.

Gráfico N°3: Importancia de la Pyme familiar



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Confederación Argentina de la Mediana Empresa. Revista n° 24. Julio 2015, pp.1.

A continuación trataremos las modificaciones sobre empresas familiares mencionadas anteriormente:

5.2. Modificaciones en los contratos.

En relación a los contratos vinculados con las empresas familiares, se expone los pactos sobre herencia futura, contratos asociativos y protocolos familiares, el fideicomiso societario y la ejecución del protocolo familiar y por último, el arbitraje.

5.2.1 Pactos sobre herencia futura.

En el artículo 1010 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación se establece la imposibilidad de hacer pactos sobre la herencia futura, sin embargo, en su segundo párrafo como excepción se habilita a hacerlo en el caso de empresas para mantener la unidad económica, esto permite que el heredero que le interese seguir pueda asegurarse que así será y el que no le interese se asegurará de obtener algo a cambio. En el artículo 1024 del Código Civil y Comercial de la Nación, se indica que los contratos se extienden a los sucesores.

Artículo 1010 Código Civil y Comercial de la Nación. Herencia futura. *“La herencia futura no puede ser objeto de los contratos ni tampoco pueden serlo los derechos hereditarios eventuales sobre objetos particulares, excepto lo dispuesto en el párrafo siguiente u otra disposición legal expresa.*

Los pactos relativos a una explotación productiva o a participaciones societarias de cualquier tipo, con miras a la conservación de la unidad de la gestión empresarial o a la prevención o solución de conflictos, pueden incluir disposiciones referidas a futuros derechos hereditarios y establecer compensaciones en favor de otros legitimarios. Estos pactos son válidos, sean o no parte el futuro causante y su cónyuge, si no afectan la legítima hereditaria, los derechos del cónyuge, ni los derechos de terceros”.

Artículo 1024 Código Civil y Comercial de la Nación. - Sucesores universales. *“Los efectos del contrato se extienden, activa y pasivamente, a los sucesores universales, a no ser que las obligaciones que de él nacen sean inherentes a la persona, o que la transmisión sea incompatible con la naturaleza de la obligación, o esté prohibida por una cláusula del contrato o la ley”.*

Opinamos, que la posibilidad que ofrecen los pactos es interesante, ya que, tiene en cuenta las intenciones de los herederos y no interfiere con la actividad normal de la unidad económica, permitiéndole continuar brindando empleos y contribuir a la sociedad con sus impuestos.

5.2.2 Contratos asociativos y protocolos familiares

El autor Favier Dubois (2014) opina que mediante un contrato asociativo se podría plasmar un protocolo familiar, el que contendría el pacto sobre herencia futura, cómo se llevará la gestión en la empresa, cómo se hará efectivo el ingreso a la misma, y todo aquello que consideren oportuno incluir. Siguiendo al autor en su idea, es una forma de que los herederos se aseguren que luego del fallecimiento se cumpla todo lo previsto anteriormente.

5.2.3 Fideicomiso societario y la ejecución del protocolo familiar

Mediante un fideicomiso se puede asignar al responsable de ejecutar el protocolo, que será el fiduciario, los propietarios actuales serán los fiduciantes; teniendo en cuenta que el fiduciario no puede ser fideicomisario (es decir, al ejecutor no le puede quedar ningún bien, así lo establece el artículo 1672 del Código Civil y Comercial de la Nación) conviene que sea un pariente no heredero o establezca algún criterio sobre cómo elegir a un profesional.

5.2.4 Arbitraje

Se puede acudir al arbitraje para buscar una solución a conflictos, el objeto del contrato no serán las relaciones familiares (que está totalmente prohibido como expresa el artículo 1651 del Código Civil y Comercial) sino que será sobre el patrimonio que involucra las participaciones en la empresa o el incumplimiento de contratos. El arbitraje tiene como ventaja que es confidencial, evita las consecuencias de ir a juicio entre familia y alguien independiente determina lo que es más acorde al derecho y su criterio personal.

Entendemos que la correcta articulación entre los contratos desarrollados, permite a los sucesores planificar e integrar sus proyectos personales con los objetivos de la empresa familiar y favorece la continuidad de la empresa. Con el análisis sobre el arbitraje concluye el análisis sobre las modificaciones en contratos, pasando al análisis sobre las modificaciones en sociedades.

5.3. Sociedades

En este apartado trataremos lo que podría impactar sobre las empresas familiares, más precisamente la reforma del artículo 27 de la Ley 19550 y el fortalecimiento de acuerdos societarios en sociedades informales.

5.3.1 Fortalecimiento de acuerdos societarios en sociedades informales

En la Sección IV de la Ley 19550 se tratan las sociedades informales, más precisamente en el artículo 22 que dice: *“El contrato social puede ser invocado entre los socios. Es oponible a los terceros sólo si se prueba que lo conocieron efectivamente al tiempo de la contratación o del nacimiento de la relación obligatoria y también puede ser invocado por los terceros contra la sociedad, los socios y los administradores.”* La responsabilidad es mancomunada y por partes iguales, a no ser que en el contrato se establezca otra proporción –artículo 24 de la Ley 19550-. Antes de la reforma, si se empezaba con un emprendimiento sin cumplir con las formalidades exigidas por la Dirección de Personas Jurídicas la responsabilidad de los integrantes era mayor, un tercero podía exigir directamente el cumplimiento íntegro de la obligación a cualquier socio – responsabilidad solidaria e ilimitada sin beneficio de excusión- , actualmente, si firman un acuerdo entre ellos y lo exhiben al tercero (obteniendo una constancia de ello) la relación se registrará por las normas del contrato que hayan celebrado y el acuerdo societario.

5.3.2 Capacidad de los cónyuges para ser socios

En el modificado artículo 27 de la Ley General de Sociedades, se permite a los cónyuges formar cualquier tipo de sociedad entre ellos. Este tema será tratado con mayor detenimiento en el Capítulo IV de este Trabajo de Investigación.

Adherimos a esta modificación porque es una práctica que sucede habitualmente, siendo conveniente darle un marco adecuado para que terceros que contraten con los cónyuges puedan resguardar sus derechos.

Luego de analizar las anteriores modificaciones societarias; exponemos las modificaciones en el régimen de familia y sucesiones que finalizan el estudio sobre las reformas que impactan sobre las empresas familiares

5.4. Familia. Régimen de separación de bienes

En caso de adoptar el Régimen de separación de bienes al momento de contraer matrimonio, luego del divorcio de un socio no habrá riesgo de que parte del capital de la empresa quede en manos de alguien que pueda dificultar la marcha de la empresa por motivos personales. Este Régimen es tratado en el Capítulo IV de este Trabajo de Investigación.

5.5. Sucesiones

Respecto de las sucesiones trataremos dos aspectos: la porción legítima y el régimen de indivisión forzosa hereditaria.

5.5.1 Reducción de la porción legítima

La porción legítima es aquella parte de la herencia que deben recibir los herederos forzosos obligatoriamente, esta porción disminuye de cuatro quintos ($4/5$) a dos tercios ($2/3$), antes de la reforma sólo se podía disponer del veinte por ciento (20%) y luego de la misma del treinta y tres por ciento (33%), podría beneficiar a aquel heredero que muestra un interés en seguir con la explotación o mayor dedicación.

5.5.2 Refuerza el Régimen de Indivisión Forzosa Hereditaria

En los artículos 2.330 al 2.334 del Código Civil y Comercial de la Nación, se indica que pueden ser objeto de la indivisión en caso de menores las participaciones sociales, cuotas o acciones de la sociedad de la cual es principal socio o accionista, permite que se renueve el pacto de indivisión por un plazo igual al original, da el derecho a oponerse a la partición del establecimiento al heredero que hubiera participado activamente en la explotación, impide a los acreedores de los coherederos a ejecutar el bien indiviso - sólo pueden cobrarse con las utilidades-

Como se puede ver, la reducción puede ser útil al momento de favorecer al heredero que se está desempeñando en la empresa familiar y en cuanto al Régimen de indivisión se protege la continuidad de la empresa tal como estaba al momento del fallecimiento. Estas medidas protegen la continuidad de la empresa y de los miembros que siguen interesados en la misma.

A continuación, se expone sobre las Sociedades de la Sección IV también denominadas sociedades informales.

6. Sociedades de la Sección IV de la Ley General de Sociedades

En este apartado, tratamos lo estipulado en la Ley 19550 sobre el régimen aplicable, la representación, la posibilidad de adquirir bienes registrables, medios de prueba, responsabilidad de los socios y el encuadre impositivo de este tipo de sociedades.

La ley mencionada indica que están incluidas en esta sección, las sociedades que no se constituyan bajo las disposiciones del Capítulo II -por ejemplo, SA y SRL se encuentran en el Capítulo II- o que incumplan requisitos o deberes formales. Dentro de las últimas se encuentran las sociedades no inscriptas, las sociedades de hecho y aquellas que desde antes de la entrada en vigencia lo fueran.

El contrato social puede ser invocado entre socios y a terceros en caso de que estos tuvieran conocimiento del mismo, los terceros lo pueden invocar contra socios y administradores; cualquiera de los socios representa a la sociedad si no han determinado lo contrario.

Los socios responden mancomunadamente por partes iguales, salvo que esté previsto en el contrato un porcentaje distinto. Las sociedades pueden demostrarse mediante cualquier medio de prueba. Por estos motivos, se observa que, a pesar de no estar correctamente constituida, conviene más que una Sociedad Colectiva que si lo está. En el cuadro N°3, se sintetizan los cambios en el marco legal aplicable, tipo de responsabilidad y el alcance del contrato social antes y después de la reforma.

Cuadro N° 3: Comparativa Sociedades Sección IV con Sociedades de Hecho/ Sociedades irregulares.

	Antes	Después
Tratada en	Sección IV Ley 19550 Ley de Sociedades Comerciales. Art 21	Sección IV Ley 19550 Ley General de Sociedades. Art 21
Responsabilidad	Responsabilidad ilimitada solidaria sin beneficio de excusión	En principio, mancomunada y por partes iguales
Contrato social	No provocaba efectos jurídicos	Cobra importancia el contrato que hayan firmado y el conocimiento de un tercero co-contratante.

Fuente elaboración propia

La nueva normativa, permite a los socios tomar recaudos para proteger sus bienes personales, esto lo valoramos positivamente, ya que el riesgo de responder con bienes personales por deudas de la empresa podría impedir el nacimiento de proyectos económicos.

Hasta aquí se trató aspectos societarios, a continuación, se expone el tratamiento en los distintos impuestos de estas sociedades.

6.1. Tratamiento impositivo de las Sociedades de la Sección IV

En cuanto a responsabilidad fiscal, el artículo 8 de la Ley 11683 “Procedimiento Tributario” establece que son responsables en forma personal y solidaria administradores de empresas y socios con responsabilidad solidaria según el derecho común.

Teniendo en cuenta lo anterior, los socios que administren serán solidaria e ilimitadamente responsables, mientras que los que no administren y hayan puesto en conocimiento responden en forma mancomunada.

A continuación, tratamos lo referido al Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Ingresos Brutos, Impuestos a los Bienes Personales e Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

- *Impuesto a las Ganancias:* Se incluyen en el artículo 49 inciso b como ganancias de tercera categoría derivadas de otra clase de sociedades -es decir, aquellas sociedades no incluidas en el artículo 69-. Según establece el artículo 50, la sociedad determina el resultado, este resultado se lo considera íntegramente distribuido entre los socios, siendo ellos quienes lo declaran y tributan en función de la escala progresiva del artículo 90 de la Ley de Ganancias.

Con la Ley 27430 de Reforma Tributaria – publicada el 29 de diciembre de 2017-, se les da la opción de tributar conforme las disposiciones del artículo 69 siempre que lleven un sistema de contabilidad que les permita presentar balances. En caso de tomar esta opción, la sociedad tributaría al 25% y debe mantenerla por el lapso de cinco -5- periodos fiscales.

En relación a la escala progresiva, comentamos que el Capítulo I del Título IV de la Ley de Ganancias ha sido modificado tanto por el artículo 79 de la Ley 27430 como por el punto 8 del artículo 1 de la Ley 27346 – publicada el 27 de diciembre de 2016, con efectos a partir del ejercicio fiscal 2017-.

Actualmente, el Título IV se denomina “Tasas del impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas y otras disposiciones”, y el Capítulo I “Impuesto progresivo”. En el cuadro N°4, vemos la escala del artículo 90.

Cuadro N° 4: Tabla progresiva del artículo 90 de la Ley del Impuesto a las Ganancias

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el Excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	20.000	0	5	0
20.000	40.000	1.000	9	20.000
40.000	60.000	2.800	12	40.000
60.000	80.000	5.200	15	60.000
80.000	120.000	8.200	19	80.000
120.000	160.000	15.800	23	120.000
160.000	240.000	25.000	27	160.000
240.000	320.000	46.600	31	240.000
320.000	en adelante	71.400	35	320.000

Fuente: Ley Impuesto a las Ganancias, 2018

Los montos previstos en el artículo se ajustarán en función del coeficiente RIPTE, que se basa en la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables.

- *Impuesto al Valor Agregado:* en el artículo 4 de su ley, se determina como sujeto pasivo del impuesto a aquellos que realicen determinadas actividades -venta de cosas muebles, prestación de servicios, locación, importación-, la tasa aplicable depende del producto o servicio, el periodo en el que se incluye está determinado en función de la entrega de bienes, prestación de servicios o su facturación. Por lo tanto, no varía por el sujeto pasivo del impuesto.

- *Impuesto a los Ingresos Brutos Mendoza:* el Código Fiscal en el artículo 163 indica que son contribuyentes las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, uniones transitorias de empresas y demás entes que realicen actividades gravadas. La tasa aplicable y los mínimos dependen de la actividad, indica que se sigue el criterio del devengado -artículo 168- sin importar el sujeto.
- *Impuesto a los Bienes Personales – responsable sustituto-:* si bien los sujetos pasivos son las personas físicas y sucesiones indivisas, las sociedades comprendidas en la Ley 19550 deben ingresar un pago único y definitivo por la participación de cada socio artículo 25.1 de su respectiva ley.
- *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:* en el artículo 2 inciso a, se incluye a las Sociedades domiciliadas en el país como sujetos pasivos del impuesto. Recordamos que el artículo 76 de la Ley 27260 –publicada el 22 de julio de 2016- deroga el impuesto para los ejercicios que inician a partir del primero de enero de 2019.

Con el tratamiento impositivo finalizamos con el apartado Sociedades incluidas en la Sección IV, para concluir con el Capítulo I se desarrolla, a continuación, un análisis sobre los contratos asociativos. Por razones de extensión, importancia y estructura las sociedades entre cónyuges y la Sociedad Anónima Unipersonal tienen su propio capítulo.

7. Sociedades entre cónyuges

El tema será tratado en el Capítulo IV de este Trabajo de Investigación.

8. Sociedad Anónima Unipersonal

El tema será tratado en el Capítulo II de este Trabajo de Investigación.

9. Contratos asociativos.

9.1. Introducción

En este apartado hablaremos de las características, normativa aplicable y tratamiento impositivo de estos contratos. Si bien no constituyen sociedades, los hemos incluido en el trabajo de investigación debido a la importancia que tienen.

*“Los contratos asociativos son acercamientos de colaboración entre partes interesadas en llevar adelante emprendimientos de interés recíproco, sin dejar de lado sus intereses particulares con miras a la consecución de un fin común, que les permita obtener beneficios a cada participante. No tienen la intención de crear una sociedad, ni existe la particularidad de la *affectio societatis* para llevar adelante los negocios y las actividades programadas” (Bueres, 2015).*

El tema está legislado en el Capítulo 16 dentro del Título IV del Libro III del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación; anteriormente estos contratos estaban en la Ley 19550. El artículo 1442 del Código Civil y Comercial de la Nación nos indica que se aplican las disposiciones del Capítulo 16 a todos los contratos asociativos.

Artículo 1442 Código Civil y Comercial de la Nación. Normas aplicables. *“Las disposiciones de este Capítulo se aplican a todo contrato de colaboración, de organización o participativo, con comunidad de fin, que no sea sociedad.*

A estos contratos no se les aplican las normas sobre la sociedad, no son, ni por medio de ellos se constituyen, personas jurídicas, sociedades ni sujetos de derecho.

A las comuniones de derechos reales y a la indivisión hereditaria no se les aplican las disposiciones sobre contratos asociativos ni las de la sociedad”.

Los legisladores han regulado alianzas estratégicas que ya se daban en la realidad; las empresas las realizan por diversos motivos: ampliar sus mercados (fortalecerse o permanecer), afrontar la competencia internacional, tecnificar sus procesos productivos y adaptarse a la dinámica de los negocios.

Anteriormente hemos desarrollado el concepto **empresa** y la importancia que tiene para determinar la existencia de una sociedad. Si las partes celebran un contrato asociativo, pero funcionan como empresa su correcto encuadre es la Sección IV de la Ley 19550 y el contrato funcionaría como un acuerdo privado.

El Código Civil y Comercial de la Nación, establece libertad en el contenido de los contratos debido a los cambios frecuentes en el mundo empresarial. No obstante, regula cuatro tipos de contratos asociativos que serán explicados a continuación:

- Negocios en participación.

- Agrupaciones de colaboración.
- Uniones transitorias.
- Consorcios de cooperación.

En ningún caso el instrumento requiere formalidades especiales, las partes pueden pactar lo que deseen y el mismo produce efectos entre ellas, aunque no esté inscripto.

El primer contrato que exponemos es el *negocio en participación*.

9.2. Negocio en Participación.

En la Segunda Sección del Capítulo 16 del Código Civil y Comercial de la Nación, se trata el Negocio en Participación. En el artículo 1448 del Código Civil y Comercial de la Nación se lo define de la siguiente manera: “El negocio en participación tiene por objeto la realización de una o más operaciones determinadas a cumplirse mediante aportaciones comunes y a nombre personal del gestor. No tiene denominación, no está sometido a requisitos de forma, ni se inscribe en el Registro Público”.

Antes de la reforma se los denominaba sociedades accidentales, el término fue modificado debido a que no son sociedades, el concepto no sufre modificaciones.

En el negocio hay dos partes: el partícipe y el gestor. El partícipe es la parte que no se relaciona con terceros, su pérdida no puede superar el valor del aporte, mientras que, el gestor responde de forma ilimitada ante los terceros con los que se ha obligado.

9.2.1 Tratamiento impositivo de Negocios en Participación

Al no crear un sujeto de derecho, el gestor y los partícipes serán contribuyentes del Impuesto a las Ganancias; estos deberán incluir los resultados obtenidos en su declaración e imputarán en la categoría y periodo fiscal correspondiente.

En cuanto al IVA, el gestor recibe aportes de los partícipes y administra a su nombre, por lo tanto, el será quien ingresará el importe de IVA correspondiente a las operaciones.

Por su parte, [el inciso h del artículo 8 de la Ley de Procedimiento Fiscal que fue incorporado por el artículo 180 de la Ley 27430 – publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017-](#) indica

que responden con sus bienes propios y de forma solidaria con los deudores del tributo cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresaria, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la asociación como tal y hasta el monto de estas últimas.

A continuación, exponemos sobre la agrupación de colaboración

9.3. Agrupaciones de colaboración.

En la Tercera Sección del Capítulo 16, se tratan las Agrupaciones; según el artículo 1.453 del Código Civil y Comercial de la Nación: *“Hay contrato de agrupación de colaboración cuando las partes establecen una organización común con la finalidad de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades”*.

La agrupación no puede tener fin de lucro, pero sí sus integrantes y en sus patrimonios se verán reflejados los beneficios. La agrupación no puede dirigir la actividad de sus miembros.

9.3.1 Tratamiento impositivo de la agrupación de colaboración

Desarrollaremos el tratamiento impositivo tanto en IVA como en la Ley de procedimiento fiscal.

En IVA, en el artículo cuarto de su ley, se las incluye entre los sujetos pasivos. La ley determina como sujetos pasivos a quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios, asociaciones sin personalidad jurídica que realicen habitualmente ventas, importen cosas muebles, presten servicios o locaciones gravadas.

Al igual que en Negocios en Participación, [el inciso h del artículo 8 de la Ley de Procedimiento Fiscal que fue incorporado por el artículo 180 de la Ley 27430 – publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017-](#) indica que responden con sus bienes propios y de forma solidaria con los deudores del tributo cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresaria, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la asociación como tal y hasta el monto de estas últimas.

A continuación, exponemos sobre las uniones transitorias.

9.4. Uniones Transitorias.

En la Cuarta Sección del Capítulo 16 del Código Civil y Comercial de la Nación se tratan las uniones transitorias. Según el artículo 1463 Código Civil y Comercial de la Nación *“Hay contrato de unión transitoria cuando las partes se reúnen para el desarrollo o ejecución de obras, servicios o suministros concretos, dentro o fuera de la República. Pueden desarrollar o ejecutar las obras y servicios complementarios y accesorios al objeto principal”*.

Este régimen, permite la reunión de empresas en forma transitoria para cumplir con un fin concreto. La transitoriedad y el objeto son elementos tipificantes de este contrato.

El contrato y la designación del representante deben ser inscriptos en el Registro Público correspondiente según el artículo 1.466 del Código Civil y Comercial de la Nación, con la finalidad de hacerlos oponible ante terceros que interactúen.

La quiebra de cualquiera de los participantes no produce la extinción del contrato si el resto acuerda hacer frente a las prestaciones ante terceros, esto es dispuesto en el artículo 1.469 del Código Civil y Comercial de la Nación; a diferencia de la agrupación de colaboración que disuelve el contrato salvo que lo hayan previsto.

9.4.1 Tratamiento impositivo de las Uniones Transitorias de Empresa.

En este apartado desarrollamos el tratamiento impositivo en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado

En cuanto al Impuesto a las Ganancias, cada integrante debe incluir el resultado de la unión en su respectiva declaración jurada, en la proporción al aporte efectuado al fondo común operativo.

Al igual que en los contratos asociativos anteriores, el inciso h del artículo 8 de la Ley de Procedimiento Fiscal que [fue incorporado por el artículo 180 de la Ley 27430 – publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017-](#) indica que responden con sus bienes propios y de forma solidaria con los deudores del tributo cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresaria, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la asociación como tal y hasta el monto de estas últimas.

Para concluir el análisis de los contratos asociativos, exponemos sobre los consorcios de cooperación.

9.5. Consorcios de cooperación.

En la Quinta Sección del Capítulo 16 del Código Civil y Comercial de la Nación se legisla sobre los consorcios de cooperación. Dichos consorcios han sido definidos en el artículo 1.470 del Código Civil y Comercial de la Nación de la siguiente manera. *“Hay contrato de consorcio de cooperación cuando las partes establecen una organización común para facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros a fin de mejorar o acrecentar sus resultados”*.

En este tipo de acuerdo, las partes forman una alianza entre sí con el objetivo de poder acceder a mercados o afianzarse o subsistir en los que ya actúan; pueden participar tanto personas ideales como entes sin personería jurídica (como agrupaciones de colaboración, uniones transitorias de empresas y otros consorcios) Pueden establecer planes de acción conjunta no solamente para actividades comerciales, sino que para cualquier tipo de actividad de índole económica.

El consorcio debe encargarse de operaciones relacionadas con la actividad económica de sus integrantes, pero no puede dirigir ni controlar la administración de ellos.

La responsabilidad de los participantes es solidaria, aunque en el contrato puede establecerse otro acuerdo, esto ha sido establecido en el artículo 1.477 del Código Civil y Comercial de la Nación.

En cuanto a la responsabilidad fiscal, el inciso h del artículo 8 de la Ley de Procedimiento Fiscal [que fue incorporado por el artículo 180 de la Ley 27430 – publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017-](#) indica que responden con sus bienes propios y de forma solidaria con los deudores del tributo cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresaria, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la asociación como tal y hasta el monto de estas últimas.

En estos contratos solo ha habido modificaciones formales como, cambios de denominación o su incorporación al Código, no han sufrido cambios sustanciales que modifiquen ni su ejecución ni su tratamiento impositivo.

En este capítulo desarrollamos los aspectos más importantes referidos a la modificación sobre personas jurídicas que sirve de base para el resto del trabajo que se trata sobre los diferentes institutos en particular.

El próximo capítulo corresponde a la Sociedad Anónima Unipersonal.

Capítulo II: Sociedad Anónima Unipersonal

1. Introducción

En este capítulo se analiza los aspectos societarios más importantes de la reforma, las críticas, el tratamiento impositivo y la Sociedad Anónima Simplificada.

La Ley 26.994 -Código Civil y Comercial de la Nación- admite la posibilidad de constituir sociedades unipersonales, además, elimina como causal de disolución la reducción a uno de la cantidad de socios. Por otra parte, no es clara con respecto al tratamiento aplicable a una sociedad, que no sea anónima, en la que sólo queda un socio.

En los fundamentos de la Comisión redactora, se expresa que la idea central no es la limitación de responsabilidad, sino permitir la organización de patrimonios como empresa en beneficio de los acreedores de la empresa individual de un sujeto con actividad empresarial múltiple.

Según el artículo primero de la Ley General de Sociedades 19550: *“Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas. La sociedad unipersonal solo se podrá constituir como sociedad anónima. La sociedad unipersonal no puede constituirse por una sociedad unipersonal”*.

Entonces, el socio es responsable hasta el valor del capital suscrito al igual que en las Sociedades Anónimas pluripersonales, pero con la diferencia que el capital debe ser integrado en el acto constitutivo sin importar el tipo de bienes que se aporte.

La denominación debe contener la expresión “Sociedad Anónima Unipersonal” o la sigla S.A.U, en caso de incorporar otro socio deberá cambiar la denominación y viceversa.

Están comprendidas en el artículo 299 de la Ley General de Sociedades, por lo tanto, están sujetas a fiscalización estatal en su constitución, funcionamiento, disolución y liquidación por la autoridad

de control de su domicilio (en la Provincia de Mendoza, dicho organismo es la Dirección de Personas Jurídicas). Esto implicaba que se le exigía tener sindicatura colegiada de número impar y directorio plural con tres directores como mínimo, hasta la sanción de la ley 27290 -Noviembre 2016- que las exceptúa de dichos requisitos.

En caso de no cumplir con las exigencias, la Sociedad Anónima Unipersonal habrá incurrido en atipicidad -según el artículo 17 de la Ley 19550- y quedará sujeta a las disposiciones de las sociedades simples.

En el Cuadro Nº5, sintetizamos las principales características de la Sociedad Anónima Unipersonal.

Cuadro Nº 5: Características de la Sociedad Anónima Unipersonal

Fuente Legal	Ley General de Sociedades Ley 19550
Responsabilidad del socio	Hasta el capital suscripto. Art 163
Denominación	Debe incluir Sociedad Anónima Unipersonal o sigla S.A.U. Art 164
Tipo de fiscalización	Estatatal permanente. Art299
Órgano de administración	Directorio. Art 255
Órgano de fiscalización	Sindicatura Art 284 o comisión fiscalizadora Art 290
Capital social	Representado por acciones. Art 163

Fuente: Elaboración propia

Vítolo (2016) considera que la elección de Sociedad Anónima para la sociedad unipersonal no es el tipo más adecuado, prefiere la Sociedad de Responsabilidad Limitada por motivos de transparencia, ya que si cambian la cantidad de socios deben inscribirlo en el Registro Público, cosa que no sucede en las Sociedades Anónimas. Quien al momento de contratar con una Sociedad Anónima revise el estatuto encontrará al socio fundador sin tener garantía alguna de que se trate del único socio en ese momento.

2. Tratamiento impositivo

Comenzamos el análisis por el Impuesto a las Ganancias, donde desarrollamos por separado la Sociedad Anónima Unipersonal de dos alternativas a la misma, la primera es la Explotación Unipersonal para residentes en el país y la segunda, Establecimientos Permanentes para residentes en el exterior. Continuamos con impuestos objetivos como el Impuesto al Valor Agregado e Ingresos Brutos y finalizamos con un cuadro resumen -cuadro número seis-.

2.1. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de la Sociedad Anónima

Unipersonal

Con respecto a este impuesto, en el artículo 69 de la Ley de Ganancias que trata sobre las sociedades de capital y la tasa aplicable a ellas, se incluye la Sociedad Anónima Unipersonal en el punto 1 del inciso a. A continuación, transcribimos solamente el punto mencionado:

Artículo 69 Ley del impuesto a las Ganancias (parte pertinente) - *Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:*

a) al veinticinco por ciento (25%):

1. Las sociedades anónimas -incluidas las sociedades anónimas unipersonales-, las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la ley 27.349, constituidas en el país. -Modificado por Ley 24.730 (B.O. 29/12/17)-.

Respecto de las sociedades, las alícuotas serán las siguientes: Antes de la reforma introducida por la Ley 27430, estas sociedades tributaban al 35%, al entrar en vigencia la Ley 27430 las tasas se modificaron, siendo las siguientes: se aplica la tasa del 30% para los ejercicios iniciados entre el 1/1/2018 y el 31/12/2019, se aplica la tasa del 25% para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2020. En el cuadro N°6 sintetizamos este párrafo.

Cuadro N° 6: Alícuotas aplicables sociedades

Periodo	Tasas	Norma
Ejercicios iniciados a partir del 1/1/2020	25%	Ley 27430
Ejercicios iniciados entre el 1/1/2018 y el 31/12/2019	30%	Ley 27430
Ejercicios iniciados antes del 1/1/2018	35%	Ley 25063

Fuente: Elaboración propia

Podemos observar que las alícuotas disminuyeron progresivamente hasta el 25% para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2020, diez puntos menos de la alícuota original. Nos parece correcta esta disminución porque fomenta la reinversión y crecimiento de las sociedades, ya que, la sociedad como tal paga menos en concepto de ganancias y los propietarios no deben distribuir utilidades para beneficiarse.

Si los propietarios deciden distribuir utilidades, la sociedad debe retener el 13% por disposición del artículo agregado a continuación del artículo 90 de la Ley de Ganancias. En caso que decidan distribuir todo, obtenemos una tasa efectiva del 34.75%, similar al 35% actual, pero con un diferimiento temporal; mientras no haya distribución de utilidades, la tasa será del 25%, es decir, solo lo que ya tributó la sociedad.

Ejemplo:

Ganancia neta sujeta a impuesto	\$100
Impuesto a las Ganancias 25%	\$25 (\$100x25%)
Resultado a distribuir	\$75 (\$100-\$25)
Retención art. 90 13%	\$9.75 (\$75x13%)
Total Ganancias	\$34.75

También debemos considerar que el impuesto de igualación, perdió vigencia en virtud del artículo 83 de la Ley 27430 -BO 29/12/2017- que establece que las disposiciones no resultarán de aplicación para dividendos o utilidades devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del primero de enero del 2018. Dicha igualación consistía en retener, en concepto de pago único y definitivo, el 35% de la diferencia entre distribuido a los socios y la base imponible sobre la que tributó la sociedad.

2.2. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de la Explotación Unipersonal

Si el propietario es residente en Argentina y no opta por la Sociedad Anónima Unipersonal, su tratamiento será el del artículo 49 inciso d) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que incluye como renta de tercera categoría a las ganancias derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país. Según el artículo 50 se considera totalmente asignado al propietario quien será el que tributará en función de la escala progresiva del artículo 90 de dicha ley.

Artículo 49 Ley del impuesto a las Ganancias (inciso pertinente) - Rentas comprendidas.

Constituyen ganancias de la tercera categoría:

d) Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.

Modificado por Ley 24.730 (B.O. 29/12/17)-.

Artículo 50 Ley de Impuesto a las Ganancias - El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales comprendidas en el inciso d) del artículo 49 y de las sociedades

incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.

Modificado por Ley 24.730 (B.O. 29/12/17)-.

Respecto de las alícuotas aplicables a ganancias de personas humanas y sucesiones indivisas, comentamos que el Capítulo I del Título IV de la Ley de [Ganancias ha sido modificado tanto por el artículo 79 de la Ley 27430 como por el punto 8 del artículo 1 de la Ley 27346 – publicada el 27 de diciembre de 2016, con efectos a partir del ejercicio fiscal 2017-](#).

Actualmente, el Título IV se denomina “Tasas del impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas y otras disposiciones”, y el Capítulo I “Impuesto progresivo”.

En el cuadro N°7, encontramos la escala actual del artículo 90.

Cuadro N°7: Tabla progresiva del artículo 90 de la Ley del Impuesto a las Ganancias

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el Excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	20.000	0	5	0
20.000	40.000	1.000	9	20.000
40.000	60.000	2.800	12	40.000
60.000	80.000	5.200	15	60.000
80.000	120.000	8.200	19	80.000
120.000	160.000	15.800	23	120.000
160.000	240.000	25.000	27	160.000
240.000	320.000	46.600	31	240.000
320.000	en adelante	71.400	35	320.000

Fuente: Ley Impuesto a las Ganancias, 2018.

Los montos previstos en el artículo se ajustarán en función del coeficiente RIPTE, que se basa en la variación anual de la “Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables”.

2.3. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de Establecimientos Permanentes

Con relación a los establecimientos permanentes, han sido incorporados en la Ley de Ganancias a continuación del artículo 16 por disposición del artículo 13 de la Ley 27430.

Según la ley, el establecimiento permanente es todo lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad, comprende en especial una sede, una sucursal, una oficina, una fábrica o taller, una mina, un pozo petrolero o cantera.

Si el propietario es un sujeto del exterior, el inciso del artículo 69 incluye las ganancias derivadas de establecimientos permanentes y establece una tasa del 25% sobre dichas ganancias. Al momento de remesar utilidades a su casa matriz deben ingresar una tasa adicional del 13%. Incorporado por ley 27430 –BO 29/12/2017, vigencia desde el día siguiente a su publicación-.

Dicha ley menciona que durante los dos periodos fiscales contados a partir del que inicia el 1° de enero de 2018, la tasa de impuesto a las ganancias aplicada sobre el establecimiento es del 30% y la tasa adicional al momento de remesar utilidades es del 7%.

El legislador busca disminuir el impacto impositivo sobre el establecimiento productivo, incentivando que el propietario decida reinvertir sus utilidades, ya que, si distribuye dividendos, la combinación de alícuotas hace que termine tributando casi el 35% como era antes de la ley 27430.

También debemos considerar que el impuesto de igualación, perdió vigencia en virtud del artículo 83 de la Ley 27430 -BO 29/12/2017- que establece que las disposiciones no resultarán de aplicación para dividendos o utilidades devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del primero de enero del 2018. Dicha igualación consistía en retener, en concepto de pago único y definitivo, el 35% de la diferencia entre distribuido a los socios y la base imponible sobre la que tributó la sociedad.

2.4. Tratamiento en Bienes Personales, Valor Agregado, Ingresos Brutos, Ganancia Mínima Presunta de la Sociedad Anónima Unipersonal.

Con respecto al **Impuesto sobre Bienes Personales**: debe ingresar el 0,25% por el valor de las acciones en carácter de pago único y definitivo, esto se impone en el artículo a continuación del 25 de Ley de Bienes Personales.

Con respecto al **Impuesto al Valor Agregado**: en el artículo cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se determina como sujeto pasivos del impuesto a aquellos que realicen determinadas actividades -venta de cosas muebles, prestación de servicios, locación, importación- no depende de la forma legal adoptada, la tasa aplicable depende del producto o servicio y no del sujeto, el

periodo en el que se incluye está determinado en función de la entrega de bienes, prestación de servicios o su facturación y no del sujeto.

En cuanto a **Ingresos Brutos** de la Provincia de Mendoza, el Código Fiscal en el artículo 163 indica que son contribuyentes las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, uniones transitorias de empresas y demás entes que realicen actividades gravadas. La tasa aplicable y los mínimos para calcular el impuesto dependen de la actividad en sí y no del sujeto, indica que se sigue el criterio del devengado –artículo 168- por lo que tampoco depende del sujeto que realiza las actividades.

En cuanto al Impuesto sobre la **Ganancia Mínima Presunta**, el artículo 2 de la Ley del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta establece quienes son los sujetos pasivos, incluyendo en el inciso a) a las *sociedades domiciliadas en el país*..Mencionamos que el artículo 76 de la Ley 27260 – publicada el 22 de julio de 2016- deroga el impuesto para los ejercicios que inician a partir del primero de enero de 2019.

En el Cuadro Nº8 se resume el tratamiento impositivo.

Cuadro N° 8: Tratamiento impositivo. Comparación entre Sociedad Anónima Unipersonal, Explotación Unipersonal y Establecimiento Permanentes de personas residentes en el exterior.

	SAU	Explotación	Establecimiento
Impuesto a las Ganancias	Sociedad de Capital artículo 69 a) inciso 1	Persona Física	Sociedad de Capital Artículo 69 b)
	Tasa: 25% a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/2020, y del 30% para los iniciados entre el 1/1/2018 y 31/12/2019	Tasa: progresiva según artículo 90. Desde el 5% hasta el 35%	Tasa: 25% a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/2020, y del 30% para los iniciados entre el 1/1/2018 y 31/12/2019
	Tipo de renta: tercera categoría	Tipo de renta: tercera categoría	Tipo de renta: tercera categoría
Impuesto a las Ganancias -Propietario-	Tasa adicional 13% al momento de distribuir. Artículo sin número dentro del Capítulo II: impuesto Cedula para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2020 y tasa adicional del 7% para los iniciados entre el 1/1/2018 y 31/12/2019	-	Tasa adicional del 13% al momento de remesar utilidades a su casa matriz. Art. 69 inc. b para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2020 y tasa adicional del 7% para los iniciados entre el 1/1/2018 y 31/12/2019
Impuesto a los Bienes Personales	Debe liquidar e ingresar el impuesto en carácter de pago único y definitivo, ya que su patrimonio social es un bien de su propietario. Art 19 inciso j	Artículo 19 inciso k Patrimonio de empresas unipersonales.	Artículo 19 inciso k Patrimonio de empresas y explotaciones unipersonales.
Impuesto a los Ingresos Brutos	Según la actividad que realice		
Impuesto al valor Agregado	Según el bien o servicio		

Fuente: Elaboración propia

Podemos ver que la principal diferencia se encuentra en la tasa a la que tributa en Ganancias, esta es del 25% para la Sociedad Anónima Unipersonal y Establecimiento Permanente, mientras que la

Explotación Unipersonal tributa según la escala progresiva. Beneficiando a esta última modalidad, que pagará a igualdad de utilidad distribuida un menor importe de impuestos.

Hay que mencionar que durante los dos periodos fiscales contados a partir del que inicia el 1 de enero de 2018 – cualquiera sea el periodo fiscal en que tales dividendos o utilidades sean puesto a disposición – la tasa que tributan tanto la Sociedad Anónima Unipersonal y el Establecimiento Permanente es del 30 %, y la tasa adicional al momento de distribuir utilidades es del 7%.

Debemos tener en cuenta que el artículo incorporado a continuación del artículo 90, dentro del Capítulo II “Impuesto Cédular”, indica:

“La ganancia neta de las personas humanas y sucesiones indivisas, derivada de los dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 46 y el primer artículo agregado a continuación de este último, tributará a la alícuota del trece por ciento (13%), no resultando de aplicación para los sujetos que tributen las rentas a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 69”.[Incorporado por artículo 63 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017.](#) Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial

“El impuesto deberá ser retenido por parte de las entidades pagadoras de los referidos dividendos y utilidades. Dicha retención tendrá el carácter de pago único y definitivo para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina que no estuvieran inscriptos en el presente impuesto”. [Incorporado por artículo 63 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017.](#) Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial

Luego de exponer las principales características societarias e impositivas sobre la Sociedad Anónima Unipersonal, pasamos al análisis de la Sociedad por Acciones Simplificada.

3. Sociedad por Acciones Simplificada

La Ley de Emprendedores (Ley 27.749 “Apoyo al capital emprendedor”) impulsada por el Poder Ejecutivo crea este tipo societario. Se establece un marco regulatorio favorable con el objetivo de impulsar los micro emprendimientos innovadores que puedan generar empleo privado e incrementar el valor de la producción nacional.

Algunos beneficios a los que podrán acceder son: obtener la CUIT en veinticuatro horas, abrir una cuenta bancaria fácilmente, crear una sociedad con un aporte de dos salarios mínimos, posibilidad de ser unipersonal, utilizar firma, libros y poderes digitales, programas de capacitación y financiamiento de proyectos, entre otras.

3.1. Tratamiento impositivo Sociedad por Acciones Simplificada

Su tratamiento impositivo es idéntico a la Sociedad Anónima Unipersonal. Criticamos la tasa a la que deben tributar en el Impuesto a las Ganancias, debido a que el inciso a del artículo 69 de dicha ley la incluye junto a la Sociedad Anónima -tradicional- y la Sociedad Anónima Unipersonal tributa como ellas.

Considerando que uno de los objetivos de la creación de la Sociedad por Acciones Simplificada es impulsar emprendimientos, sería conveniente que tributen a una tasa menor, por lo que debería revisarse esta situación.

A continuación, damos nuestra opinión sobre los dos tipos societarios previamente desarrollados.

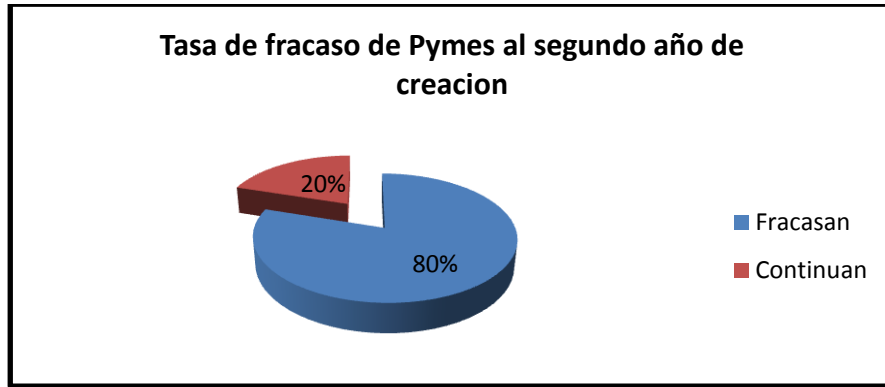
4. Opinión

Con respecto a la Sociedad por Acciones Simplificada, creemos que es buena idea fomentar la creación de proyectos, si bien se destinarán fondos a proyectos que no llegarán a ser sustentables -ver Gráfico N°4-, los exitosos habrán compensado al resto -ver Gráfico N° 5-. Por otro lado, deberían seguir ayudando a empresas que no han podido consolidarse a pesar de llevar algunos años funcionando y establecer mecanismos que permitan la continuidad de este tipo de políticas.

En relación a la Sociedad Anónima Unipersonal, consideramos que es útil en el caso de que se trate de inversores con gran capacidad financiera que no necesiten incorporar el capital de otro socio. Ya que antiguamente, estaban obligados a sumar un socio para cumplir con la ley.

A continuación, mostramos el gráfico N° 4 que contiene el porcentaje de pymes que al cabo de dos años continúan con la actividad, y las que, en el mismo periodo, dejan el negocio.

Gráfico N° 4: Tasa de fracaso de Pymes al segundo año de su creación

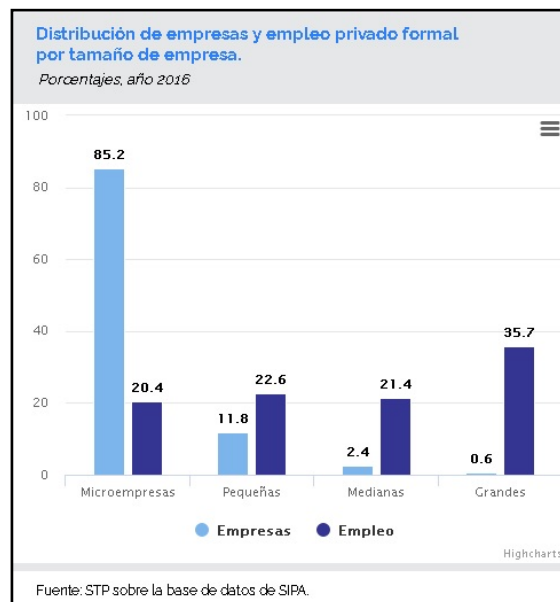


Fuente: Elaboración propia en base a datos mencionados por Silvia Torres Carbonell Directora del Centro de Entrepreneurship del IAE (Instituto de Altos Estudios Empresariales Universidad Austral).

Extraído de <http://www.iprofesional.com/notas/189582-emprendedores-startups-iae-El-80-por-ciento-de-los-emprendimientos-no-sobreviven-mas-de-dos-anos>

A continuación, colocamos un gráfico del Ministerio de Producción, en el cual se distingue el empleo generado por tamaño de empresa generadora.

Gráfico N° 5: Distribución de empresas y empleo registrado según el tamaño de empresa



Fuente: Ministerio de Producción http://gpsemp.produccion.gob.ar/index.php/datos_analisis/

Según datos del Ministerio de Producción en Argentina hay alrededor de 605.000 empresas privadas empleadoras registradas, y sobre este grupo presentamos datos en estas secciones. Más del 99% (602.079) tienen menos de 200 ocupados y sólo el 0,6% (3.547) son grandes empresas, con más de 200 ocupados. Las empresas de hasta 200 empleados son las que más trabajadores emplean: concentran el 64%.

Habiendo finalizado el análisis sobre la Sociedad Anónima Unipersonal y la Sociedad por Acciones Simplificada, comenzamos con el Capítulo III denominado Sociedades entre Profesionales.

Capítulo III: Sociedades entre Profesionales

1. Introducción

En este capítulo se trata las alternativas con las que cuentan los profesionales para ejercer su trabajo, se describe a las mismas, se sintetiza la legislación nacional, provincial y profesional aplicable en cada caso.

Debido a la creciente complejidad de las tareas que realizan los profesionales, la especialización y la competencia, la cantidad de profesionales que trabajan solos ha disminuido. Se observa que optan por trabajar en equipo, ya sea, siendo el principal encargado y contratando asistentes o compartiendo la responsabilidad con otro profesional.

Las sociedades entre profesionales se dan tanto entre personas de gran trayectoria, prestigio y clientela que buscan conformar un estudio sólido, como entre profesionales que están empezando su camino; también es posible que sólo se agrupen para compartir gastos fijos comunes -alquiler, expensas, asistentes, teléfono, y otros gastos- sin intervenir en la actividad del otro.

Siguiendo a Favier Dubois -hijo- (2011), que define a los profesionales como *“aquellos sujetos que poseen un título, que los habilita para el ejercicio de una profesión y, al mismo tiempo, que se encuentran matriculados en un colegio o entidad que tiene a su cargo fijar y controlar las reglas del oficio, o sea a las profesiones libres”*.

Ni en el Código Civil y Comercial de la Nación ni en otras leyes está expresamente regulado cómo deben hacer los profesionales para asociarse entre sí, sino que se debe buscar en distintas normas las posibles alternativas -por ejemplo: leyes de ejercicio profesional nacionales y provinciales, normas del Colegio o Consejo en caso de corresponder, direcciones u oficinas que regulen las personas jurídicas de cada provincia; normas de AFIP y del organismo recaudador provincial para el encuadre tributario-.

Susy Bello Knoll (2015) distingue de forma clara los distintos tipos de sociedades que podemos encontrar según su función:

- **Sociedad profesional:** tiene como objeto social únicamente la prestación de servicios profesionales. La sociedad es quien se relaciona con los clientes y los profesionales son los socios que la componen.
- **Sociedad de intermediación:** solamente se encargan de mediar entre clientes que demandan servicios y los profesionales que se encargarán de prestarlos.
- **Sociedades de medios:** tienen como fin proveer los medios necesarios para facilitar el ejercicio profesional, se encargan del personal, gastos del inmueble, insumos comunes, suscripciones a revistas profesionales, servicios, administración y todas aquellas situaciones que afecten a los socios.

No hay consenso acerca de la forma legal que deben tomar, tampoco si la sociedad puede relacionarse directamente con los clientes o no.

Por un lado, encontramos a Bello Knoll quien opina que no hay inconveniente en que sea una sociedad comercial que se relacione directamente con el cliente.

Hay dos críticas hacia la postura anterior, se argumenta que las profesiones solo pueden ser ejercidas por personas físicas y se dan en el ámbito civil, no en el comercial porque no son mercancías. Sin embargo, ella considera que no habría inconveniente si en el contrato societario se establece que sólo pueden formar parte de la sociedad profesionales habilitados y que los profesionales actuantes son responsables por su acción. Además, afirma que los clientes buscan obtener un servicio de calidad y es la **sociedad profesional** la que mejor lo garantiza.

Favier Dubois, reconoce que el ejercicio de una profesión liberal constituye uno de los típicos objetos que puede poseer una sociedad civil, pero no descarta la posibilidad de formar una sociedad comercial, teniendo en cuenta que al tomar un tipo previsto en la ley 19.550 sería comercial y que la despersonalización del trabajo se puede mitigar con cláusulas estrictas sobre los requisitos para ser socio y las formas de actuación.

Hay que tener en cuenta que el ejercicio de las profesiones es exclusivo de las personas físicas, por lo tanto, al momento de redactar los estatutos o contratos societarios se deben fijar cláusulas que

aseguren la viabilidad legal de las mismas y a pesar de hacerlo, la autoridad de control podría rechazar la inscripción.

A continuación, veremos distintas opciones que tienen los profesionales para agruparse en la actualidad, lo que sucede con las sociedades formadas con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y el tratamiento impositivo de ambas situaciones.

2. Normativa aplicable

Para una lectura más eficiente del capítulo, se recomienda ver el Anexo I.

3. Sociedades que se constituyen luego del Primero de Agosto del 2015

Profesionales con actividad empresarial

Con la unión de los códigos civil y comercial, las sociedades civiles han sido eliminadas, por lo que queda descartada esta opción que era muy difundida entre los profesionales. Para encontrar una forma societaria dentro de la Ley General de Sociedades, los profesionales deben poseer actividad empresarial, en caso de no poseerla, deben recurrir a figuras no societarias dentro del Código Civil y Comercial de la Nación como son los contratos asociativos. Según Vitolo (2016) todo parece indicar que el legislador ha querido restringir el concepto sociedad solo para aquellos casos en los cuales dos o más personas, o un sujeto particular, resuelven conformar una organización en la cual subyace la existencia de una empresa en los términos del artículo 1 de la Ley 19.550.

Dentro de la Ley 19.550, los profesionales tienen dos alternativas: pueden asociarse bajo la regulación establecida en la Sección IV del Capítulo I (también llamadas por la doctrina: libres, simples y residuales) ó adoptar alguno de los tipos previstos en el Capítulo II.

Las sociedades simples, poseen personería propia, es decir, son una persona diferente a sus propietarios –los profesionales en este caso- y estos tienen una responsabilidad ante terceros mancomunada por partes iguales salvo que la solidaridad con la sociedad o entre ellos o una distinta proporción resulten: a) del contrato social; b) esté previsto en el tipo que manifestaron adoptar y dejaron de cumplir los requisitos esenciales; o c) exista una estipulación expresa -según el artículo 24 de la Ley 19550-.

Si los profesionales desean adoptar un tipo previsto en el Capítulo II, se registrarán por lo que la ley indique para cada tipo societario.

El objeto social puede ser:

- Administrar los fondos aportados por los socios -profesionales- para permitirles desempeñar correctamente su trabajo: la sociedad se constituye para encargarse de los gastos comunes operativos por lo que no tendrá resultados económicos importantes, mientras que los socios se relacionan con los clientes (prestan el servicio, facturan y cobran). Se la denomina “Sociedad de medios”.
- Prestar servicios profesionales: los socios prestan los servicios, la sociedad factura y cobra a los clientes, los socios obtienen dividendos por su participación social. Se la denomina “Sociedad profesional”. Deben redactar el contrato social teniendo en cuenta cláusulas de viabilidad legal que mencionamos en la introducción (las profesiones solo pueden ser ejercidas por personas físicas). Jurisprudencia: fallo de Corte Suprema de Justicia de la Nación: IGJ vs Ghiano, Re y asociados SA (2010), le permite la inscripción a una SA que presta servicios profesionales.

Para su inscripción deben dar cumplimiento a las disposiciones de la Ley 19.550 como también a la Resolución General 2400/15 de la Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de Mendoza, que ejerce el control de las sociedades en nuestra provincia.

Profesionales sin actividad empresarial

Si los profesionales no tendrán actividad empresarial, se encuadrarán dentro de la figura de los contratos asociativos, más específicamente en la figura de *Agrupación de Colaboración*. No se crea una nueva persona jurídica, sino que los profesionales son solidaria e ilimitadamente responsables por las deudas contraídas por el representante de la agrupación.

En este contrato, los profesionales aportan al fondo común operativo-según el artículo 1458 del Código Civil y Comercial de la Nación- con el fin de establecer una organización común que les facilite el ejercicio de su actividad profesional -según el artículo 1453-, la agrupación como tal carece de fines de lucro -según el artículo 1454-, pero no sus socios.

Está legislado en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación en los artículos 1442 a 1447 y 1453 a 1462, también se debe cumplir con la Resolución General 3100/15 de DPJ de la Provincia.

En el Cuadro N°9 se muestra la fuente legal antes y después de la reforma de cada alternativa mencionada.

Cuadro N°9: Alternativas de agrupación. Fuente legal antes y después de la reforma.

	Antes de la reforma	Posterior a la reforma
Sociedad Civil	Código Civil	No ha sido incluida en el Nuevo Código
Sociedad Comercial – con actuación externa ¹ -	Ley 19550 Sociedades Comerciales	Ley 19550 General de Sociedades
Sociedad Comercial – sociedad de medios-	Ley 19550 Sociedades Comerciales	Ley 19550 General de Sociedades
Contratos Asociativos – Agrupación de Colaboración-	Ley 19550 Sociedades Comerciales	Código Civil y Comercial de la Nación
Fin empresarial	No era un requisito esencial	Para formar una sociedad comercial se le exige llevar a cabo una actividad empresarial, sino la realizan deben optar por un contrato asociativo.
¹ Con actuación externa quiere decir que el vínculo legal con el cliente lo hace la sociedad, factura la sociedad. En la Sociedad de medios, el vínculo se realiza a nombre del profesional, se factura con su nombre.		

Fuente: Elaboración propia

Luego de analizar el aspecto societario, a continuación, exponemos el tratamiento impositivo.

3.1. Tratamiento impositivo

Para que nazca el crédito a favor del Estado, debe verificarse que se ha cumplido con la hipótesis de incidencia prevista en la ley. Ataliba, en su trabajo titulado “*Hipótesis de incidencia tributaria*” distingue la hipótesis de incidencia del hecho imponible, la hipótesis de incidencia es la descripción legal e hipotética de un hecho o conjunto de circunstancias de hecho, mientras que,

hecho imponible es el hecho que efectivamente ha ocurrido, en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia.

Los aspectos de la hipótesis de incidencia son:

- Material: es el hecho en sí. Pueden manifestar la capacidad de consumo, ingreso o patrimonio de una persona.
- Espacial: es el territorio en el que se debe producir el hecho para ser gravado.
- Cuantitativo: indica los conceptos que incluye la base imponible y la tasa aplicable.
- Temporal: se determina cuándo se perfecciona el hecho imponible y por lo tanto, en la declaración de que periodo debe incluirse.
- Subjetivo: determina la persona que debe ingresar el tributo al fisco.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no modifica expresamente ninguno de estos aspectos, ya que, los mismos figuran en sus respectivas leyes o en el Código Fiscal pero al introducir cambios en las sociedades puede impactar en cómo las personas son consideradas en cada uno de los tributos y esto es lo que puede generar cambios.

En el Impuesto a las Ganancias, varía la tasa aplicable, las deducciones computables y el periodo en el que se debe declarar dependiendo el sujeto.

En cuanto al IVA, determina en el cuarto artículo como sujeto pasivos del impuesto a aquellos que realicen determinadas actividades -venta de cosas muebles, prestación de servicios, locación, importación- no depende de la forma legal adoptada, la tasa aplicable depende del producto o servicio y no del sujeto, el periodo en el que se incluye está determinado en función de la entrega de bienes, prestación de servicios o su facturación y no del sujeto.

En caso de una *sociedad profesional* con actuación externa ésta será quien facture a los clientes, prepare la declaración jurada mensualmente e ingrese el importe al fisco, en los restantes casos, cada profesional factura a su cliente, prepara su declaración e ingresa el importe -suponiendo que está inscripto en el Régimen General-.

En cuanto a Ingresos Brutos de la Provincia de Mendoza, el Código Fiscal en el artículo 163 indica que *son contribuyentes las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, uniones transitorias de empresas y demás entes que realicen actividades gravadas*. La tasa aplicable y los

mínimos dependen de la actividad en sí y no del sujeto, indica que se sigue el criterio del devengado -según el artículo 168- por lo que tampoco depende del sujeto que realiza las actividades. Al igual que en IVA, si factura la sociedad será la que deberá pagar y si lo hacen los profesionales ellos serán los responsables de hacerlo.

En cuanto a Bienes Personales, si bien los sujetos pasivos son las personas físicas y sucesiones indivisas, las sociedades comprendidas en la Ley 19550 deben ingresar un pago único y definitivo por la participación de cada socio.

En cuanto al Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, se establece en el segundo artículo inciso a, como sujeto pasivo del impuesto a las *Sociedades domiciliadas en el país*, esto implica que si los profesionales se unen mediante un contrato asociativo no quedará comprendida como sujeto del impuesto, en cambio, si adoptan algún tipo de la Ley 19550 o la regulación de la Sección IV Capítulo I de la misma si estará alcanzada esa unión. Mencionamos que el artículo 76 de la Ley 27260 –publicada el 22 de julio de 2016- [deroga el impuesto para los ejercicios que inician a partir del primero de enero de 2019](#).

En el Impuesto a las Ganancias se pueden apreciar diferencias importantes entre las formas de agruparse, ya que, según sea el sujeto que obtiene rentas tendrá una categoría, un criterio de imputación al periodo y una tasa distinta.

El objetivo principal de los profesionales es prestar servicios, esta actividad está expresamente incluida en el Capítulo IV -*Ganancias de la cuarta categoría, Rentas del trabajo personal*- de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Artículo 79 inciso f) Ley Impuesto a las Ganancias “*Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario*”.

Si bien ese es el objetivo, en el Capítulo III -*Ganancias de tercera categoría, Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio*- indica que serán de tercera categoría la renta que obtengan ciertos sujetos sin importar la actividad que la haya generado.

Art 49 Ley Impuesto a las Ganancias-incisos a y b-:

“Inciso a) *Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69*

Inciso b) *Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país”.*

Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complementa con una explotación comercial o viceversa, el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

El artículo 69 de la Ley de Ganancias indica que las sociedades de capital, entre las que se incluyen las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, tributan al 25%. Luego, al momento de distribuir utilidades deben retener el 13% en concepto de pago único y definitivo según el artículo incorporado a continuación del 90 dentro del Capítulo: “Impuesto Cedular”. [Incorporado por Ley 27430 -BO 29/12/2017-](#).

En síntesis, por la actividad son rentas de cuarta categoría, pero se “transforman” en rentas de tercera si la obtiene un sujeto empresa y si ese sujeto empresa es una SA, SRL es de tercera y tributa al 25% en cabeza de la sociedad.

En el cuadro N°10 se compara las alternativas en cada impuesto analizado anteriormente.

Cuadro Nº10: Tratamiento impositivo. Alternativas de agrupación vigentes

	Profesional que celebro un Contrato Asociativo	Sociedad Comercial CON actuación externa. -SA/ SRL -	Profesional socio de una Sociedad Comercial SIN actuación externa
Impuesto a las Ganancias	Tipo: Persona Física	Tipo: Sociedad de Capital	Tipo: Persona Física
	Tasa: progresiva según artículo 90. Desde el 5% al 35%.	Tasa: 25%, art 69. Retención del 13% al distribuir	Tasa: progresiva según artículo 90vigente Desde el 5% al 35%.
	Categoría: cuarta	Categoría: tercera	Categoría: cuarta
Impuesto a las Ganancias -Propietario-	-	Tasa adicional 13% al momento de distribuir. Artículo sin número dentro del Capítulo II: impuesto Cédular	-
Impuesto al Valor Agregado	Depende del tipo de servicio que presten si está gravado o exento y la tasa. Cada profesional debe emitir factura, presentar y pagar sus declaraciones.	Depende del tipo de servicio que presten si está gravado o exento y la tasa. La sociedad emite factura, presenta y paga sus declaraciones. Los profesionales no.	Depende del tipo de servicio que presten si está gravado o exento y la tasa. Cada profesional factura, presenta y paga declaraciones.
Ingresos Brutos Código Fiscal Prov. Mendoza	La tasa depende del código de la actividad que realicen. Cada profesional presenta y paga su declaración.	La tasa depende del código de la actividad que realicen. La sociedad presenta su propia declaración y paga. No los profesionales.	La tasa depende del código de la actividad que realicen. Cada profesional presenta y paga su declaración.
Impuesto Bienes Personales L23.996	Contribuyente. Si cuentan con un inmueble o bienes gravados, deben declararlos junto con el resto de sus bienes y abonar el importe de este impuesto, en caso de corresponder.	Responsable por ingresar a AFIP el impuesto correspondiente a sus socios, debido a que la sociedad es un bien que pertenece al patrimonio de ellos. (Continuación del artículo 25)	Responsable por ingresar a AFIP el impuesto correspondiente a sus socios, debido a que la sociedad es un bien que pertenece al patrimonio de ellos. Además, debe efectuar su propia declaración y pagar si corresponde.

Fuente: Elaboración propia

Como podemos apreciar, la diferencia económica la encontramos en la tasa que deben tributar en el Impuesto a las Ganancias. En caso de constituir una SA o SRL que facture directamente a los clientes, la tasa será del 25% en la sociedad más un 13% adicional al momento de distribuir utilidades, caso contrario se debe aplicar la escala progresiva.

En relación a la escala progresiva, comentamos que el Capítulo I del Título IV de la Ley de Ganancias ha sido modificado tanto por el artículo 79 de la Ley 27430 como por el punto 8 del artículo 1 de la Ley 27346 – publicada el 27 de diciembre de 2016, con efectos a partir del ejercicio fiscal 2017-.

Actualmente, el Título IV se denomina “Tasas del impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas y otras disposiciones”, y el Capítulo I “Impuesto progresivo”.

En el cuadro N°11, vemos la escala vigente del artículo 90.

Cuadro N°11: Tabla progresiva del artículo 90 de la Ley del Impuesto a las Ganancias

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el Excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	20.000	0	5	0
20.000	40.000	1.000	9	20.000
40.000	60.000	2.800	12	40.000
60.000	80.000	5.200	15	60.000
80.000	120.000	8.200	19	80.000
120.000	160.000	15.800	23	120.000
160.000	240.000	25.000	27	160.000
240.000	320.000	46.600	31	240.000
320.000	en adelante	71.400	35	320.000

Fuente: Ley Impuesto a las Ganancias, 2018

Los montos previstos en el artículo se ajustarán en función del coeficiente RIPTE, que se basa en la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables.

A continuación, se tratan las sociedades que ya existían antes de la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

4. Sociedades constituidas antes del Primero de Agosto de 2015

Si la sociedad ya estaba constituida según algún tipo societario de la Ley 19.550 no tiene ningún conflicto societario ni impositivo.

Si la sociedad no tenía ningún contrato -sociedad de hecho-, si nunca se inscribió en los organismos de control –sociedad irregular- o si ha sido regularmente constituida como sociedad civil, habrá que determinar en cada caso cual será el destino, dependiendo lo que quieran (y puedan) los socios.

Basándonos en el análisis de Simesen de Bielke (2016), tenemos:

- ❖ *Sociedades Civiles*: ante la unificación de los códigos ha desaparecido el régimen legal aplicable pero no se les da un tratamiento específico, por lo que hay que analizar aspectos como la disolución, transformación y la subsanación.

No hay ninguna norma que obligue a disolverlas, aunque bien pueden hacerlo si es que eso desean los socios. No se la puede transformar ya que, para esto se requiere que posea un tipo societario y adopte otro. Para considerar subsanarla, debemos considerar están encuadradas en la Sec. IV del Cap. I, Simesen no está de acuerdo, opina que: *“la sociedad civil existente al 31-07-2015, plenamente operativa y en funcionamiento real y efectivo luego de la fecha citada, a diferencia de la sociedad de hecho, no ha omitido el cumplimiento de requisitos esenciales, no contiene elementos incompatibles con el tipo elegido ni ha omitido el cumplimiento de requisitos formales, no parece estar incluida en la Sección 4 bajo análisis”*. Coincide con Favier Dubois en que el marco receptivo es un contrato asociativo, implica una adecuación del contrato en vigencia y al mismo tiempo que ha finalizado la sociedad civil, la persona jurídica diferenciada y que solamente existe una asociación contractual sin formalidades estrictas a cumplir.

Vitolo (2016), basándose en el criterio de preservación de la personalidad jurídica y que no pueden ser privados de ella por un cambio legislativo posterior, llega a las siguientes conclusiones: siguen siendo un sujeto de derecho, se rigen por sus contratos originales y supletoriamente se aplican las disposiciones de la Sección IV.

Nosotros opinamos de forma coincidente con Vitolo, teniendo en cuenta el artículo siete -7- del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual establece que no puede afectar a la sociedad civil legalmente constituida; el artículo 150 que establece que la Sociedad Civil ya no posee legislación, por lo que se rige según el contrato social; y Doctrina de los Derechos Adquiridos. A continuación, colocamos dichos artículos:

Artículo 7 Código Civil y Comercial de la Nación *“Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes.*

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

Artículo 150 Código Civil y Comercial de la Nación. *“Leyes aplicables. Las personas jurídicas privadas que se constituyen en la República, se rigen:*

- a) por las normas imperativas de la ley especial o, en su defecto, de este Código;*
- b) por las normas del acto constitutivo con sus modificaciones y de los reglamentos, prevaleciendo las primeras en caso de divergencia;*
- c) Por las normas supletorias de leyes especiales, o en su defecto, por las de este Título.”*

Doctrina de los Derechos Adquiridos: una ley posterior no puede afectar derechos adquiridos bajo una ley anterior, aunque sí se aplica desde su vigencia a las relaciones que se producen como consecuencia de un acuerdo con ley anterior.

- ❖ *Sociedades Irregulares y Sociedades de Hecho:* similar análisis con respecto a las sociedades civiles, ya que, no desaparecen y ninguna norma dice expresamente lo que deben hacer, pero tienen una gran diferencia con las civiles ya que estas últimas si habían cumplido con su regulación especial. En este caso, el autor si las considera incluidas en la Sección IV, porque en el régimen anterior sí se preveía su “regularización”-actual “subsanción”- o su “transformación”, nosotros coincidimos en el análisis que ha realizado. Los socios pueden iniciar los trámites

de subsanación o continuar con la regulación para las sociedades libres, que es más conveniente que el régimen anterior para este tipo de sociedades.

Continuamos con el análisis impositivo de las sociedades existentes a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

4.1. Tratamiento Impositivo

A continuación, sintetizamos a modo de ejemplo algunos casos:

- Si los profesionales estaban bajo la figura de una sociedad comercial y se mantendrán, no deben hacer ningún trámite ya que no hubo cambios.
- Si los profesionales estaban agrupados bajo una sociedad civil y desean seguir de esta manera, no deben hacer ningún trámite societario ni tributario.
- Si los profesionales estaban agrupados bajo la forma de sociedad de hecho o sociedad irregular y están conformes con estar incluidos en la Sección IV (que les brinda mejor responsabilidad) no deben realizar ningún trámite.
- Si los profesionales estaban agrupados bajo la forma de sociedad civil, sociedad de hecho o sociedad irregular y quieren adoptar un tipo de los previstos en el Cap. II, deberán reorganizarse en los términos del artículo 77 de la ley de Ganancias y 105 del decreto reglamentario para *“reorganización de conjunto económico”*. Para evitar que las transferencias queden gravadas, deben: continuar con las actividades, comunicar a AFIP la reorganización y mantener el capital exigido.

Luego de analizar los principales aspectos societarios e impositivos, avanzamos a nuestra opinión de este capítulo vertida a continuación.

5. Opinión

Pensamos que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación debió establecer el tratamiento de las sociedades existentes para evitar dudas, pérdida de tiempo y preocupación de los profesionales, del mismo modo, los organismos impositivos -AFIP Y ATM, en nuestro caso- y de control de personas jurídicas debieron preparar normas, resoluciones, guías con antelación y publicarlas en fecha cercana a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -considerando que tuvieron tiempo desde la presentación del anteproyecto, el debate en el Congreso y sanción-.

En cuanto a la labor diaria de los profesionales no vemos que se hayan producido cambios sustanciales en la forma de ejercer la profesión, si bien se reformaron leyes impositivas, no hubo cambios en leyes relacionadas con los servicios ofrecidos -ej. Ley de ejercicio profesional- , tampoco creemos que exista la necesidad de establecer “sociedades profesionales” como concepto legal; vemos en los contratos asociativos una interesante forma de agruparse con otros profesionales, porque permite formalizar la unión, establecer derechos y obligaciones recíprocas sin los riesgos y burocracia de una sociedad.

En el siguiente Capítulo, se tratan las modificaciones de índole económica y jurídica sobre las relaciones de pareja como: el matrimonio y las uniones Convivenciales.

Capítulo IV: Sociedades entre Cónyuges

1. Introducción

En este capítulo exponemos las reformas sobre el matrimonio y concubinato, en relación a:

- Régimen patrimonial
- Contratos entre cónyuges
- Sociedades entre cónyuges

Con la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación, se amplió la libertad de los cónyuges en el inicio, transcurso y finalización del matrimonio. Dicha ampliación se puede ver en diversas modificaciones como: posibilidad de optar entre dos regímenes patrimoniales en los matrimonios, incorporación del divorcio sin causa, establecimiento de normas mínimas a los cónyuges y convivientes para protección de la familia, regulación de responsabilidad por deudas del cónyuge, la gestión de bienes, establecimiento de compensaciones en caso de ruptura, entre otras.

2. Régimen patrimonial del matrimonio y uniones convivenciales

Los matrimonios pueden optar por el régimen de comunidad o separación de bienes, mediante una convención prematrimonial o un acuerdo durante el mismo. En caso de no hacerlo se rigen por el régimen de comunidad establecido por el artículo 463 del Código Civil y Comercial de la Nación.

El ***régimen de comunidad*** es equivalente a la anterior sociedad conyugal, cada cónyuge puede tener bienes propios o bienes gananciales. Con respecto a los bienes, cada uno conserva la libre administración y disposición de sus bienes propios, aunque requiere el asentimiento del cónyuge si se trata de la vivienda familiar o muebles importantes de la misma – según dispone el artículo 469 del Código Civil y Comercial de la Nación- y sobre los bienes gananciales que ha adquirido, aunque es necesario el asentimiento del otro cónyuge si se trata de bienes registrables – según dispone el artículo 470 del Código Civil y Comercial. Con respecto a las deudas, responden frente a los acreedores con bienes propios y gananciales por él adquiridos; si la deuda se originó

por la conservación de bienes gananciales se le puede reclamar al otro cónyuge solo hasta los bienes gananciales -según dispone el artículo467 del Código Civil y Comercial de la Nación-.

En el **régimen de separación** cada uno conserva libre administración y disposición de sus bienes personales -no existe la distinción entre propio y ganancial-, excepto que se trate de la vivienda o muebles importantes de ella que requiere el asentimiento del otro cónyuge – según el artículo505 del Código Civil y Comercial de la Nación-.

De forma sintética hemos descripto cada régimen patrimonial matrimonial, a continuación, describiremos las uniones convivenciales.

Para el caso de personas que conviven y no han celebrado el matrimonio, se introduce la figura de las **uniones convivenciales**, definidas en el artículo509 del Código Civil y Comercial de la Nación como: *“relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o de diferente sexo”*. Pueden realizar un pacto de convivencia sobre la contribución a las cargas del hogar, administración de bienes, división de bienes en caso de ruptura; en caso de no hacerlo cada integrante ejerce la libre administración y disposición de bienes de su titularidad con la restricción sobre la vivienda familiar y muebles indispensables -según dispone el artículo518 del Código Civil y Comercial de la Nación-.

2.1. Impacto en el Impuesto a las Ganancias, con las modificaciones de la Ley 27.430

Las ganancias de los componentes de la **sociedad conyugal** están tratadas en el artículo 29 de la Ley del impuesto a las Ganancias. Anteriormente, estaban tratadas en los artículos28, 29 y30 de dicha ley hasta la sanción de la Ley 27430 “Reforma Tributaria” –publicada en el Boletín Oficial el 29 de Diciembre de 2017- que modifica al artículo 29 y deroga a los artículos 28 y 30.

En el artículo 28, se indicaba que no rigen las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges. En el artículo 30, se indicaba que corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de los bienes gananciales y da algunas excepciones a este principio.

El modificado artículo 29, indica que corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se sometán, las ganancias provenientes de sus actividades personales,

de sus bienes propios y de otros bienes por la proporción en la que hubiera contribuido a su adquisición o el 50% si fuere indeterminada.

En nuestra opinión era necesaria esta modificación sobre las ganancias de los componentes de la sociedad conyugal. Anteriormente, se producía un conflicto normativo entre la norma general - Código Civil y Comercial de la Nación- y la norma específica-Ley del Impuesto a las Ganancias- (Coronello 2015).

EL conflicto mencionado se originaba en los términos “bienes propios”, “bienes gananciales” y “marido” debido a que en el régimen de separación no existen las categorías de bienes propios y gananciales y, por otro lado, con la sanción de la Ley del Matrimonio igualitario los términos “marido” y “mujer” quedan de lado.

Siguiendo con los comentarios de la autora Coronello (2015) es un principio del derecho que, entre normas de igual jerarquía, la norma específica prevalece sobre la general, y también que la norma general posterior no deroga a ley especial anterior salvo expresa abrogación o manifiesta incompatibilidad -Fallos Corte Suprema de Justicia de la Nación: Constantino, Néstor c/ Estado Nacional (1992), Bigma SRL c/ Entel (1996), Gemelli, Esther c/ ANSES (2005)-.

En el caso de las uniones convivenciales no constituyen un sujeto, los integrantes declaran ganancias como si fuesen dos personas sin relación.

2.2. Impacto en el Impuesto sobre los Bienes Personales

El análisis es idéntico a la situación en el Impuesto a las Ganancias antes de la Reforma por Ley 27430. Según el artículo 18 de la Ley del Impuesto a los Bienes Personales corresponde atribuir al marido además de sus bienes propios todos los gananciales con algunas excepciones. La Circular N°8 de AFIP del año 2011, indica que los dos contrayentes deben declararlo en forma proporcional. Observamos la necesidad de la sanción de una ley que aclare el tratamiento a seguir, tal como ocurrió con ganancias.

En el cuadro N°12, se resume los cambios provocados por la Circular 8 del año 2011, emitida por AFIP.

Cuadro N°12: Matrimonio y Uniones Convivenciales. Impacto en Bienes Personales y Ganancias de las reformas del Código Civil y Comercial de la Nación y la Ley 27430

Antes de las reformas	Matrimonio	Sociedad Conyugal (Comunidad de Ganancias)	<p>Ganancias: artículos 28,29 y 30.</p> <p>El artículo 30 indicaba que en principio, el marido debe incluir en su declaración la ganancia proveniente de bienes gananciales.</p> <p>Bienes Personales: el artículo 18 indicaba, que en principio, el marido declara los bienes gananciales.</p>
	Concubinato		Cada miembro de la pareja declara sus propios ingresos y bienes
Después de la reforma Del Código Civil y Comercial de la Nación Libro Segundo: Relaciones de Familia Código Civil y Comercial de la Nación Y Ley 27430	Matrimonio Título Primero	Comunidad de Bienes Título Segundo Capitulo Dos	Ganancias: cada uno debe incluir los beneficios, las ganancias provenientes de sus actividades personales, de sus bienes propios y de otros bienes por la proporción en la que hubiera contribuido a su adquisición o el 50% si fuere indeterminada.
		Separación de Bienes Título Segundo Capitulo Tres	Bienes Personales: Circular 8- 2011 AFIP cada uno debe incluir los bienes gananciales en función de la proporción en que cada uno contribuyó a su adquisición
	Unión Convivencial Título Tercero		Cada conviviente de la pareja declara sus propios ingresos y bienes

Fuente: Elaboración Propia

Aclaremos que la Circular N°8/2011 se origina por la Ley de Matrimonio Igualitario, no surge como adaptación al Código Civil y Comercial.

Opinamos de forma favorable con respecto a la incorporación del régimen de separación de bienes y de las uniones convivenciales, por un lado, otorga nuevas alternativas y por el otro, deja el régimen de comunidad de bienes, este nuevo panorama ayuda a las parejas a adoptar la forma que mejor se adapte a sus deseos y planes a futuro.

Hasta aquí hemos desarrollado los distintos regímenes patrimoniales, a continuación, analizamos la capacidad de contratar que poseen los cónyuges entre sí.

3. Contratos entre cónyuges

Los contratos están legislados en el Cuarto Capítulo "Incapacidad e inhabilidad para contratar", en el Título Segundo "Contratos en General" del Libro Tercero "Derechos Personales" del Código Civil y Comercial de la Nación.

El tema se encuentra contenido en los siguientes artículos:

Artículo 1001 Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994. *"Inhabilidades para contratar. No pueden contratar, en interés propio o ajeno, según sea el caso, los que están impedidos para hacerlo conforme a disposiciones especiales. Los contratos cuya celebración está prohibida a determinados sujetos tampoco pueden ser otorgados por interpósita persona".*

Artículo 1002 Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994. *Inhabilidades especiales. "No pueden contratar en interés propio:*

a) los funcionarios públicos, respecto de bienes de cuya administración o enajenación están o han estado encargados;

b) los jueces, funcionarios y auxiliares de la justicia, los árbitros y mediadores, y sus auxiliares, respecto de bienes relacionados con procesos en los que intervienen o han intervenido;

c) los abogados y procuradores, respecto de bienes litigiosos en procesos en los que intervienen o han intervenido;

d) los cónyuges, bajo el régimen de comunidad, entre sí.

Los albaceas que no son herederos no pueden celebrar contrato de compraventa sobre los bienes de las testamentarias que estén a su cargo.”

Como podemos observar el artículo mil dos en su inciso d (1002 inc.d) no se refiere a aquellos que hayan optado por el régimen de separación de bienes, por lo tanto, ellos sí pueden contratar entre sí.

Hay autores -como Silva y Terk- que están en contra del inciso d debido a que contradice los principios establecidos en este Código Civil y Comercial y atenta contra el progresismo del derecho al impedir celebrar contratos que se podían realizar con el código civil anterior.

El Código Civil anterior no contenía ninguna prohibición general sobre los cónyuges, sólo tenía disposiciones sobre algunos contratos que implicaban una importancia económica. La doctrina entendió que, si un contrato no estaba expresamente prohibido, entonces estaba permitido como se establece en el artículo 19 de la Constitución Nacional.

Hasta el 1º de Agosto de 2015, los cónyuges podían celebrar el mutuo, mandato, depósito y comodato, pero no podían celebrar estos contratos:

- **Compraventa:** *“El contrato de venta no puede tener lugar entre cónyuges, aunque hubiese separación judicial de los bienes de ellos”* –artículo 1358 del Código Civil-

- **Donación:** *“Los esposos el uno al otro durante el matrimonio, ni uno de los cónyuges a los hijos que el otro cónyuge tenga de diverso matrimonio, o las personas de quien éste sea heredero presunto al tiempo de la donación”*-artículo 1807 inc. 1 del Código Civil-

- **Permuta:** *“No pueden permutar, los que no pueden comprar y vender”* -artículo 1490 del Código Civil.

- **Cesión de créditos y derechos:** *“No puede haber cesión de derechos entre aquellas personas que no pueden celebrar entre sí el contrato de compra y venta”* -artículos 1437 equivalencia a donación y 1441 del Código Civil-

- **Dación en pago:** *“Si la cosa recibida por el acreedor fuese un crédito a favor del deudor, se juzgará por las reglas de la "cesión de derechos" -artículo 780 del Código Civil.*

Tratamiento actual

El inciso d) del artículo 1002 del Código Civil y Comercial actual no estaba previsto en el anteproyecto, se supone que ha sido agregado para evitar que los cónyuges se traspasen bienes para perjudicar a los acreedores, pero si este ha sido el fundamento central, debieron prohibir a todos los cónyuges independientemente del régimen adoptado.

El artículo 459 del Código Civil y Comercial les permite a los cónyuges celebrar el contrato de mandato en ejercicio de las facultades que les permita el régimen en el que se encuentren.

Por su parte, el artículo número 2 del Código Civil y Comercial dispone que la ley debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, los principios y valores jurídicos de modo coherente con todo el ordenamiento.

Silva (2015) y Terk (2016) sostienen que el inciso d del artículo 1002, colisiona con la coherencia que propone el artículo 2, con los valores de autonomía de la voluntad e igualdad que sustentan el nuevo ordenamiento; además, implica un retroceso legislativo ya que se impide realizar contratos que el Código Civil anterior permitía como el depósito, comodato, mutuo y la fianza.

Dentro del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación tenemos las siguientes excepciones: el mandato –artículo 459-, las convenciones matrimoniales –artículo 449- y pactos sobre herencia futura -artículo 1010-.

Como vemos este tema no tiene un impacto directo en impuestos pero es de gran importancia. En el cuadro Nº13 se resumen los principales aspectos de los contratos.

Cuadro N°13: Contratos entre Cónyuges. Resumen

Reg. Separación de Bienes: Pueden celebrar todos los contratos previstos en el Código	
Reg. Comunidad de Ganancias: Prohibido por el artículo 1002 inciso d. Considerando que la Sociedad Conyugal implicaba la comunidad de ganancias, se puede hacer un comparativo entre ambas situaciones.	
<p>Antes – Sociedad Conyugal</p> <p>Podían celebrar todos aquellos que no estuvieran expresamente prohibidos, los siguientes estaban prohibidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Compraventa –artículo1358 CC- • Donación –artículo1807 inciso 1 CC- • Permuta –artículo 1490 CC- • Cesión de créditos y derechos – 1437 y 1441 CC- • Dación en pago –artículo 780 CC- <p>Contratos no prohibidos: mutuo, mandato, depósito, comodato.</p>	<p>Actual – Comunidad de Ganancias</p> <p>El inciso d del artículo 1002 prohíbe que celebren contratos entre ellos, como excepción surgen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mandato –artículo 459 CCCN- • Convenciones matrimoniales – artículo449 CCCN- • Pactos sobre herencia futura – artículo 1010 CCCN-

Fuente: Elaboración propia

Opinamos que la prohibición que recae solo para los cónyuges bajo el régimen de comunidad carece de sentido. Si se sospecha que los cónyuges podrían acordar para evadir a un tercero, la misma sospecha debería recaer sobre los cónyuges que adopten el régimen de separación y por ende la prohibición; mejor sería permitirlo en ambos regímenes y establecer un mecanismo específico que pueda seguir el tercero que ha sido perjudicado. A continuación, desarrollamos los aspectos principales sobre las sociedades entre cónyuges.

4. Sociedades entre cónyuges

Luego de ver el impacto del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación sobre el Régimen Patrimonial del Matrimonio, las disposiciones económicas sobre las Uniones Convivenciales y la

situación contractual de los cónyuges, tenemos la base para efectuar el análisis sobre las “Sociedades entre cónyuges”.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ha provocado un gran cambio al modificar el artículo 27 de la Ley 19.550, actualmente dice *“Los cónyuges pueden integrar entre sí sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV”*, antes de la reforma esto no era posible.

Tratamiento impositivo antes de la reforma

En el aspecto societario, el artículo 27 expresaba lo siguiente: *“Los esposos pueden integrar entre sí sociedades por acciones y de responsabilidad limitada. Cuando uno de los cónyuges adquiera por cualquier título la calidad de socio del otro en sociedades de distinto tipo, la sociedad debe transformarse en el plazo de 6 meses o cualquiera de los esposos debe ceder su parte a otro socio o a un tercero en el mismo plazo”*. El artículo 28 de la misma ley, indicaba que si una sociedad violaba el artículo anterior era nula y se procedía a su liquidación.

En el aspecto tributario, en la Ley de Ganancias en su artículo 32 disponía sobre sociedades entre cónyuges: *“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”*.

Por su parte el Dictamen 52/2001 Dirección de Asesoría Legal de AFIP, aconsejaba a la Dirección *“Toda vez que el artículo 27 de la Ley de Sociedades Comerciales impide la conformación de sociedades entre cónyuges con excepción de las sociedades por acciones y de responsabilidad limitada, y que el artículo 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 esta 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”*.

En el dictamen, se entendía que la imposibilidad establecida en el artículo 27 de la Ley 19550 obedece a razones de orden público -responsabilidad de los cónyuges en la sociedad conyugal- y que al violar esta disposición, ambos cónyuges serían solidaria e ilimitadamente responsables por

las deudas sociales, y modificarán el régimen de responsabilidad establecido en los artículos 5 y 6 de la Ley 11.357 -Ley de derechos civiles de las mujeres. BO 23/09/1926-.

Tratamiento impositivo actual

El dictamen 52/01 perdió vigencia debido a que se originó en la duda de AFIP acerca de la inscripción de una sociedad de hecho formada únicamente por cónyuges siguiendo el artículo 32 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y en contra del artículo 27 de la Ley 19.550. En la actualidad, la duda carece de sentido considerando que el nuevo artículo 27 permite a los cónyuges formar cualquier tipo de sociedad y la Reforma Tributaria derogó expresamente el artículo 32. Por lo tanto, en el ámbito civil se permite cualquier tipo de sociedad y en el ámbito impositivo, solo se establece la forma de atribución de ganancias a cada cónyuge.

En el cuadro Nº14 se puede ver el texto actual y anterior del artículo 27 de la Ley 19550.

Cuadro Nº14: Sociedades entre cónyuges. Modificación del artículo 27 de la Ley 19550

Artículo 27 Ley de Sociedades Comerciales Nº19.550	Artículo 27 Ley General de Sociedades Nº19.550
<p>Los esposos pueden integrar entre sí sociedades por acciones y de responsabilidad limitada.</p> <p>Cuando uno de los cónyuges adquiera por cualquier título la calidad de socio del otro en sociedades de distinto tipo, la sociedad deberá conformarse en el plazo de seis (6) meses o cualquiera de los esposos deberá ceder su parte a otro socio o a un tercero en el mismo plazo.</p>	<p>Los cónyuges pueden integrar entre sí sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV</p>

Fuente: Elaboración Propia

Apoyamos la modificación del artículo 27 de la Ley 19550, en el que se permite integrar a los cónyuges cualquier tipo de sociedad -antes solo podían por acciones y de responsabilidad limitada- ,la derogación de los artículos 28, 30 y 32 y modificación del artículo 29 de la Ley de Ganancias. Es conveniente legislar societaria e impositivamente sobre esta situación, que no

necesariamente perjudica a terceros, y ofrecer vías legales para que las personas puedan establecer sus derechos y obligaciones de forma sencilla.

En el siguiente capítulo desarrollamos las reformas sobre la contabilidad, libros y registros obligatorios.

Capítulo V: Sección contabilidad, libros y registros contables

1. Introducción

En este capítulo nos centramos en los aspectos más relevantes desde el punto contable y legal de libros y registros, exponemos las principales diferencias con los códigos derogados, además de dar ciertos conceptos necesarios para entrar en tema.

Se denomina comúnmente registros contables al soporte donde toda la información contable de la organización se almacena para respaldar las operaciones de la misma.

Los estados contables representan de manera estructurada la situación financiera y económica de un ente económico en un periodo determinado, y la evolución del mismo a lo largo del tiempo. El objetivo de los estados contables, es brindar información para la toma de decisiones y para el control de las operaciones, ya sea alguien interno, un externo interesado, o bien organismos de fiscalización estatales.

Además, recordemos que la información contable, llevada en legal forma, como así también sus comprobantes respaldatorios, son la única prueba válida de sus operaciones.

Con respecto a este tema, debemos aclarar que no hay cambios profundos, en esencia se sigue manteniendo el espíritu de las normas derogadas. Sin embargo, exponemos los principales cambios:

- Obligados
- Modo de llevar contabilidad
- Requisitos indispensables
- Forma de llevar los registros
- Estados contables
- Efectos tributarios relacionados con la contabilidad y estados contables
- Libro Diario
- Conservación

- Actos Sujetos a autorización
- Eficacia probatoria

2. Obligados

El nuevo Código Civil y Comercial extiende la obligación de llevar contabilidad a: todas las personas jurídicas privadas, a los que realicen una actividad económica organizada o sean titulares de empresas o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Sin perjuicio de que las jurisdicciones locales eximan de hacerlo debido al volumen de actividades.

Además, se menciona la posibilidad de llevar contabilidad voluntariamente, si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros.

Sobre las exenciones, cabe mencionar que en general, quedan excluidas de las obligaciones de llevar contabilidad las personas físicas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas (actividades dirigidas a la transformación o enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades) no ejecutadas u organizadas en forma de empresa.

Anteriormente, se le exigía llevar contabilidad a comerciantes y sociedades comerciales, y además la presentación de estados contables a sociedades por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299 inciso 2 de la Ley de Sociedades Comerciales.

En otras palabras, podemos decir que ahora los obligados se agrupan en las siguientes categorías:

- a) Las personas jurídicas privadas
- b) Los entes contables determinados sin personalidad jurídica expresamente obligados por ley -como es el caso de las Agrupaciones de Colaboración, Uniones Transitorias y Consorcios de Cooperación-.
- c) Las personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas -como son el ejercicio de una actividad económica organizada- la titularidad de una empresa y la titularidad de un establecimiento comercial, industrial o de servicios.
- d) Los agentes auxiliares del comercio regidos por normas especiales, como es el caso de martilleros y corredores.

En el Cuadro N°15 se expone los obligados a llevar contabilidad antes y después de la reforma

Cuadro N°15: Obligados a llevar Contabilidad

Antes de la reforma	Después de la reforma
Todos los comerciantes estaban obligados a llevar contabilidad. Artículo 43 Código Comercio.	Están obligadas todas las personas jurídicas privadas, y quienes realicen una actividad económica organizada o sean titulares de empresas o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Artículo 320 Ley 26994.

Fuente: Elaboración propia

Hasta aquí se desarrolló el aspecto subjetivo, a continuación, se desarrollan aspectos técnicos como el modo de llevar contabilidad, los requisitos, la forma de llevar los registros y los estados contables.

3. Modo de llevar contabilidad

El modo de llevar contabilidad no varía significativamente, se requiere una base uniforme que arroje un cuadro verídico de las actividades y actos que deben registrarse en forma global pero que permita individualizar las operaciones. Los asientos deben respaldarse en documentación llevada en forma adecuada para poder localizar y consultar.

4. Requisitos indispensables

Se agregan a los ya obligatorios -Libro Diario y Libro Inventario y Balances-, los Registros para integrar un sistema contable, por la importancia y naturaleza de las actividades – aquí se incluye el libro mayor- y los Registros especiales que se impongan legalmente.

En cuanto al contenido del Libro Inventario y Balance, debemos aclarar que se eliminó la parte en la que se detallaba el mismo.

5. Forma de llevar los registros

Si bien se mantiene en esencia la forma de llevar los libros y registros, lo que se modifica es la obligatoriedad de llevarlos en idioma y moneda nacional. Antes podían llevarse en idioma extranjero y ser traducidos por un intérprete nombrado de oficio para funcionar como prueba en juicio.

6. Estados contables

Respecto de los Balances, se eliminó el siguiente fragmento que estaba incluido en el artículo 51 del Código de Comercio derogado “Todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha (...) sus partidas se formaran teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración”. Así se pierden cualidades esenciales para que la información contenida sea fiable.

Por su parte, en la ley de Sociedades sigue vigente las normas de la Sección IX -De la Documentación y de la Contabilidad-, las que incluyen aquellas destinadas específicamente al Balance, Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio Neto y Notas complementarias, desde el artículo 63 hasta el 65. Además, sigue vigente lo referido al Estado de Origen y Aplicación de Fondos, en su denominación genérica -si bien se entiende por fondos el activo corriente, menos el pasivo corriente-, y otros documentos de análisis de los estados contables-artículo 62 de la Ley General de Sociedades-.

7. Efectos tributarios relacionados con la contabilidad y estados contables

El artículo 69 del Decreto Reglamentario de la Ley de impuesto a las Ganancias, establece que los sujetos comprendidos en el inciso a), b), c) y último párrafo del artículo 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias-Tercera Categoría-, que llevan un sistema contable que permitan confeccionar balances, van a partir del resultado que arroja ese balance para que, luego de efectuar ajustes impositivos, determinen la *ganancia sujeta a impuesto*. En cambio, el artículo 70 del Decreto Reglamentario de la ley establece que los que no lleven contabilidad en forma comercial, deben determinar el resultado sujeto a impuesto de la siguiendo el próximo esquema:

Esquema Nº 1: Determinación de la Renta Neta sujeta al impuesto

Ventas o Ingresos
<u>Menos</u> Costo de Venta y demás gastos que se admiten deducir
Se suman o restas Ajustes impositivos

Fuente: Elaboración propia

En nuestra opinión, entendemos que existe una inconsistencia, ya que hay sujetos obligados a confeccionar balances por el Código Civil y Comercial de la Nación, que no figuran taxativamente en el artículo 69 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ni corresponde encuadrarlos en el artículo 70 de ese decreto. Por ende, creemos que deberían actualizar los mencionados artículos adecuándolos al artículo 320 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Con respecto al impuesto sobre los Bienes Personales -Régimen de Responsable Sustituto- también hay modificaciones. Recordemos que este Régimen hace responsable a la sociedad del ingreso del impuesto que grava las acciones o participaciones de sus titulares Personas Físicas o Sucesiones indivisas, domiciliadas en el país o en el exterior y/o sociedades y cualquier otro tipo de persona ideal domiciliada en el exterior.

Las que están obligadas a confeccionar Balances, del mismo Valor patrimonial proporcional determinado por las normas profesionales, se le suman o restan los movimientos de capital entre la empresa y el titular entre la fecha de cierre y el 31 de diciembre. Para los que no están obligados, el Decreto Reglamentario de la Ley de Bienes Personales en su artículo 21 establece que el ejercicio comercial coincide con el año calendario, además el artículo 22 de ese decreto dispone el capital computable como base del gravamen se determinara de acuerdo a las siguientes pautas de valuación:

a) Activo: de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo.

b) Pasivo, de acuerdo a los siguientes lineamientos:

Las deudas de la sociedad, empresa o explotación y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles a la fecha de cierre del ejercicio. Las deudas en

moneda extranjera se convertirán de acuerdo con el último valor de cotización tipo de cambio vendedor del Banco Nación a la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Todas las deudas incluirán el importe de los intereses devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

Las normas profesionales que rigen para la confección del balance (resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) son más flexibles, que las pautas de valuación estipuladas por el artículo 22 del decreto, además que en el primer caso pueden computar provisiones (de activo y pasivo).

Por lo expuesto, es importante destacar que la ampliación del universo de obligados a confeccionar balances por parte del artículo 320 del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación implica mayor discrecionalidad a la hora de determinar la base imponible de este Régimen.

8. Libro Diario

En el Libro Diario se deben registrar todas las operaciones, individualmente, o agrupadas en periodos no mayores a un mes. Las formalidades de este libro, también rige para los subsidiarios. Tiene mención especial el registro o Libro Caja, ya que en conjunto a todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registraciones contables integra el Diario y deben cumplirse las formalidades establecidas para el mismo -según dispone el artículo 327 del Nuevo Código Civil y Comercial.

9. Conservación

En cuanto a la conservación, si bien se mantiene el plazo de diez años, se modifica el inicio del cómputo para cumplir ese plazo, dejando de lado lo que establecía que se deben conservar por diez años desde el cese de actividad. Recordemos que sigue vigente la posibilidad de que otra ley extienda estos plazos – según el artículo 328 del Código Civil y Comercial.

Podemos aclarar lo siguiente, en relación a:

a) los libros, empieza a correr el plazo desde el último asiento;

- b) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos;
- c) los instrumentos respaldatorios, desde su fecha.

Estos plazos también deben ser respetados por los herederos de un causante.

10. Actos sujetos a autorización

Se permite la autorización para que todos los sujetos obligados -antes solo estaba permitido de las sociedades comerciales- puedan utilizar ordenadores y otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos.

Además, se agrega que se puede usar otro soporte que no sea papel -microfilm, discos ópticos u otros medios aptos-.

En relación al Registro Público, podemos aclarar que se modificó la denominación eliminándose la palabra “comercio”.

Como estipula el artículo 329 del Código Civil y Comercial de la Nación, “La autorización solo se debe otorgar si los medios alternativos son equivalentes, en cuanto a inviolabilidad, verosimilitud y completitud, a los sistemas cuyo reemplazo se solicita”.

11. Eficacia probatoria

Los libros contables -tanto en la contabilidad obligatoria o voluntaria- sirven como prueba en juicio. Lo que no se establece es una sanción por la falta de un sistema contable legal, salvo para el caso de que exista el uso de fondos de terceros como es el caso de los socios, ya que a ellos les deben rendir cuentas.

La prueba que resulta de la contabilidad es indivisible, lo que significa que no se puede tomar en cuenta ciertos asientos y eliminar otros que pueden alterar la prueba.

También se determina que no se puede acceder como medio de prueba los libros de terceros -según el artículo 330 del Código Civil y Comercial de la Nación-.

Luego de realizar comentarios sobre los efectos tributarios y legales de los cambios sobre el modo de llevar la contabilidad, concluimos sobre este capítulo.

12. Conclusiones

Como mencionamos anteriormente, no existen cambios profundos que afecten estos temas, sino pequeñas modificaciones que se tienen que tener en cuenta. Pensamos que es necesaria una pronunciación de los organismos fiscales, ya que las normas impositivas, no contemplan ciertas situaciones que surgen de la reforma del Código Civil y Comercial.

Conclusiones

Luego de finalizar el proceso de investigación, hemos obtenido elementos de juicio para concluir sobre cada tema tratado. A lo largo del informe, las conclusiones han sido expuestas junto con información pertinente a cada tema; en este apartado final recopilamos, ampliamos y articulamos de forma coherente nuestras conclusiones para luego corroborar nuestra tesis inicial.

Con respecto a las modificaciones sobre personas jurídicas, podemos destacar lo siguiente:

Vemos correcto la inclusión de las fundaciones al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, el desarrollo jurídico de las asociaciones civiles y la creación de las simples asociaciones. De este modo, la normativa societaria se concentra en el nuevo Código Civil y Comercial y se complementa con la Ley 19.550 agilizando el estudio y evitando inconsistencias normativas originadas por la multiplicidad de leyes.

Se introdujeron reformas interesantes en contratos, sociedades, régimen patrimonial del matrimonio y sucesiones aplicables a empresas familiares:

En el ámbito contractual, se habilita a hacer pactos sobre herencia futura de modo excepcional en el caso de empresas, esto es útil para mantener la unidad económica y asegurar el cumplimiento por parte de los sucesores.

Se puede utilizar un contrato asociativo para plasmar el protocolo familiar, el cual contendría el pacto sobre herencia futura, disposiciones sobre la gestión de la empresa y todo aquello que consideren oportuno incluir. En cuanto a la ejecución del mismo, se puede celebrar un fideicomiso en el que se identifique a cada una de las partes. Y por último, se puede acudir a un arbitraje externo para solucionar conflictos sin recurrir a la vía judicial.

En el ámbito societario, se ven fortalecidos los acuerdos en las sociedades informales, ya que, estos se pueden invocar entre los socios y ante terceros si se prueba que tenían conocimiento del mismo. Por otro lado, se modificó el artículo 27 permitiendo a los cónyuges formar cualquier tipo de sociedad entre ellos.

Con el régimen de separación de bienes, se puede evitar en caso de ruptura que parte del capital social quede en manos de una persona que ya no es parte de la familia.

En relación a las sucesiones, se reduce la porción legítima por lo cual se puede beneficiar a aquel heredero que muestra mayor interés en la actividad comercial y se refuerza el régimen de indivisión forzosa hereditaria que impide a los acreedores de los coherederos ejecutar los bienes indivisos e indica que puede ser parte de la indivisión participaciones sociales, cuotas o acciones en la cual el menor es uno de los principales propietarios.

El tratamiento de las sociedades de la sección IV es más conveniente para los socios que el tratamiento que tenían las “irregulares” o de “hecho”. Porque la responsabilidad es en principio, mancomunada y por partes iguales, el contrato social puede ser invocado entre socios y contra terceros, si se prueba que ellos lo conocían. Esto favorece a los socios que evitan responder de forma ilimitada y solidaria como ocurría antes de la reforma.

Con respecto a la Sociedad por Acciones Simplificada y a la Sociedad Anónima Unipersonal, opinamos que fue positiva la incorporación de ambas sociedades para ofrecer otras alternativas al sector privado. En el primer caso se fomenta la creación de proyectos privados, con la sociedad puede solicitar créditos especiales, tener cuentas bancarias distintas a las personales y tomar riesgos que difícilmente hubiera enfrentado si la responsabilidad recayera sobre el emprendedor como persona física. En relación a las SAU, consideramos que es útil para inversores con gran capacidad financiera que no necesitan incorporar el capital de otro socio. Ya que antiguamente, estaban obligados a sumar un socio para cumplir con la ley.

Respecto de la forma de agrupación de los profesionales pensamos que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación debió establecer el tratamiento de las sociedades existentes para evitar dudas, pérdida de tiempo y preocupación de los profesionales. Del mismo modo, los organismos impositivos (AFIP Y ATM) y de contralor de personas jurídicas (DPJ) debieron preparar normas, resoluciones y guías con antelación y publicarlas en fecha cercana a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación para poder ayudar a la implementación y puesta en marcha de las reformas introducidas.

En cuanto a la labor diaria de los profesionales no vemos que se hayan producido cambios sustanciales, ya que no hubo cambios en ninguna ley relacionada con los servicios ofrecidos (ej.

leyes impositivas, de ejercicio profesional, leyes anti evasión), tampoco creemos que exista la necesidad de establecer “sociedades profesionales” como concepto legal; vemos en los contratos asociativos una interesante forma de agruparse con otros profesionales, porque permite formalizar la unión, establecer derechos y obligaciones reciprocas sin los riesgos, costos y burocracia de una sociedad.

Con respecto a las modificaciones sobre cónyuges destacamos lo siguiente:

La incorporación del régimen patrimonial de separación de bienes y de las uniones convivenciales ha sido un acierto, por un lado, le otorga nuevas posibilidades y por el otro, deja el régimen de comunidad de bienes, este nuevo panorama ayuda a las parejas a adoptar la forma que mejor se adapte a sus deseos e ideas a futuro.

No obstante, se requiere la sancionar una ley que utilice la nueva terminología civil modificando las leyes impositivas actuales – Ganancias, Bienes Personales – y establecer con claridad el tratamiento con el fin de evitar confusiones y lograr la neutralidad fiscal entre las alternativas.

Con respecto a contratos entre cónyuges, opinamos que la prohibición que recae solo para el régimen de comunidad carece de sentido, si se sospecha que los cónyuges podrían acordar para evadir responsabilidades con terceros, la misma sospecha debe recaer sobre los cónyuges bajo el régimen de separación y por ende, la prohibición. Sería mejor permitirlo en ambos regímenes y establecer un mecanismo específico que pueda ejercer un tercero que ha sido perjudicado.

Apoyamos la modificación del artículo 27 de la ley 19.550, en la que se permite integrar a los cónyuges cualquier tipo de sociedad (antes sólo por acciones y de responsabilidad limitada), porque esto es lo que sucede en la realidad. Es mejor aceptar tal situación que no es perjudicial para terceros y ofrecer vías legales para que las personas puedan establecer sus derechos y obligaciones de forma sencilla.

En relación a la contabilidad, libros y registros contables afirmamos que no existen cambios profundos que afecten estos temas, pero se necesita una pronunciación de los organismos fiscales aclarando ciertas inconsistencias, como es el caso de un sujeto obligado a confeccionar balances por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación que no se encuentran obligados por la ley de Ganancias, por ende, debería cambiar el mecanismo previsto en un principio por la ley de ganancias para determinar la ganancia imponible.

Opinión

Para finalizar, recordamos que la investigación partió de la hipótesis: *“Las modificaciones contenidas en el Código Civil y Comercial de la Nación solucionan vacíos legales, adecuando la norma a la realidad”*. En este capítulo hemos recopilado y expuesto todo aquello que fundamenta nuestra opinión, llegando a la conclusión de que la misma ha sido CORROBORADA.

Nuestra opinión no implica afirmar que el Código ha resuelto todos los vacíos legales, tampoco que no debe sufrir modificaciones en el futuro sino reconocer que se ha dado un mejor marco jurídico a situaciones cotidianas.

Anexo N° 1: Normativa recomendada

Artículo 1 Ley General de Sociedades 19.550: Concepto. *“Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas.*

La sociedad unipersonal sólo se podrá constituir como sociedad anónima. La sociedad unipersonal no puede constituirse por una sociedad unipersonal”.

Art 17 Ley General de Sociedades 19.550. Atipicidad. Omisión de requisitos esenciales. *“Las sociedades previstas en el Capítulo II de esta ley no pueden omitir requisitos esenciales tipificantes ni comprender elementos incompatibles con el tipo legal.*

En caso de infracción a estas reglas, la sociedad constituida no produce los efectos propios de su tipo y queda regida por lo dispuesto en la Sección IV de este Capítulo.”

Art 21 Ley General de Sociedades 19.550. Sección IV Cap. I. Sociedades incluidas. *“La sociedad que no se constituya con sujeción a los tipos del Capítulo II, que omita requisitos esenciales o que incumpla con las formalidades exigidas por esta ley, se rige por lo dispuesto por esta Sección”.*

Para tener en cuenta, recordamos que las sociedades del Capítulo II de la Ley 19.550 son: Sociedad colectiva, Sociedad en Comandita Simple, Sociedad de Capital e Industria, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima, Sociedad anónima con participación Estatal Mayoritaria y Sociedad en Comandita por Acciones.

Artículo 25 Ley General de Sociedades 19.550: Subsanación. *“En el caso de sociedades incluidas en esta Sección, la omisión de requisitos esenciales, tipificantes o no tipificantes, la existencia de elementos incompatibles con el tipo elegido o la omisión de cumplimiento de requisitos formales, pueden subsanarse a iniciativa de la sociedad o de los socios en cualquier tiempo durante el plazo de la duración previsto en el contrato...”*

Art 27 Ley General de Sociedades 19.550: Sociedad entre cónyuges. *“Los cónyuges pueden integrar entre sí sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV.”*

Artículo 1.648 Ley 340 Código Civil -derogado- Condiciones esenciales para la existencia de la sociedad. *“Habrá sociedad, cuando dos o más personas se hubiesen mutuamente obligado, cada una con una prestación, con el fin de obtener alguna utilidad apreciable en dinero, que dividirán entre sí, del empleo que hicieren de lo que cada uno hubiere aportado”.*

Dictamen 7/80 Departamento Asesoría Técnica AFIP:

Concepto fiscal del término “empresa”: entiende que a todos los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como la "Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

Además de las definiciones transcriptas, este Organismo, en oportunidad de pronunciarse respecto del alcance de lo dispuesto por el Artículo 2º, Inciso c) última parte, de la Ley de Impuesto sobre los Capitales, definió como empresario de servicios a tales fines a "la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado de otras personas, aunque no resulta imprescindible la existencia de dependientes para su configuración". "Por el contrario no quedan comprendidos dentro de tal concepto, aquellos profesionales, técnicos o científicos, cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aun cuando para su desempeño cuenten con el concurso de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo, en tanto dichas tareas no importen la prestación misma del servicio o una fase específica en su ejecución".

Artículo 1442 Ley Nacional 26.994 Código Civil y Comercial de la Nación *“Las disposiciones de este Capítulo se aplican a todo contrato de colaboración, de organización o participativo, con comunidad de fin, que no sea sociedad.*

A estos contratos no se les aplican las normas sobre la sociedad, no son, ni por medio de ellos se constituyen, personas jurídicas, sociedades ni sujetos de derecho.

A las comuniones de derechos reales y a la indivisión hereditaria no se les aplican las disposiciones sobre contratos asociativos ni las de la sociedad”.

Art 4 Ley Nacional 20488 Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas *“El uso del título de cualesquiera de las profesiones enumeradas en el Artículo 1 sólo será permitido a personas de existencia visible. En todos los casos deberá determinarse claramente el título de que se trata y la Universidad que lo expidió”.*

El artículo 1 nombra las siguientes profesiones: licenciado en Economía, Contador Público, Licenciado en Administración, Actuario y sus equivalentes.

Artículo 5 Ley Nacional 20488 Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas. *“Las asociaciones de los graduados en ciencias económicas a que se refiere la presente ley sólo podrán ofrecer servicios profesionales cuando la totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados”.*

Art 6 Ley Nacional 20488 Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas *“Las asociaciones de profesionales universitarios de distintas disciplinas actuarán en las Ciencias Económicas bajo la firma y actuación del profesional de la respectiva especialidad de Ciencias Económicas”.*

Art 8 Ley Nacional 20488 Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas *“Las personas que sin poseer título habilitante en las condiciones prescriptas por la presente ley ejercieran cualquiera de las profesiones reglamentadas por esta ley o lo hicieran no obstante haberseles cancelado la matrícula como consecuencia de sanciones dispuestas por los Consejos Profesionales, así como las personas que ofrecieran los servicios inherentes a tales profesiones sin poseer título habilitante para ello, sufrirán penas de UN (1) mes a UN (1) año de prisión sin perjuicio de las penalidades y sanciones que otras leyes establezcan...”*

Artículo 6 Ley 5051 Provincia de Mendoza Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas. *“El uso de cualquiera de los títulos de graduados en Ciencias Económicas se ajustará a las siguientes reglas:*

- a) Sólo será permitido a las personas de existencia visible que lo posean en las condiciones previstas en la presente Ley y expresado exclusivamente en idioma nacional.*
- b) Las asociaciones de profesionales no podrán en ningún caso usar los títulos de las profesiones que se reglamentan en esta Ley, ni ofrecer servicios profesionales a no ser que la totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados.*

c) En todos los casos deberá determinarse el título del profesional interviniente en forma indubitable y el número de inscripción en la Matrícula del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza”.

Artículo 7 Ley 5051 Provincia de Mendoza Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas *“En los casos que asociaciones de profesionales universitarios de distintas disciplinas, cualquiera sea su organización jurídica, realicen tareas comprendidas en el ámbito de esta Ley, sin estar legalmente habilitados para ello, deberán actuar obligatoriamente uno o más profesionales en Ciencias Económicas, inscriptos en la matrícula que lleva el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza”.*

Artículo 9 Ley 5051 Provincia de Mendoza Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas *“Las personas que ejercieran las profesiones de Ciencias Económicas u ofrecieran los servicios inherentes a las mismas, sin reunir las condiciones prescriptas en esta Ley, serán sancionadas de acuerdo con las disposiciones del Código Penal y las leyes especiales que rijan en esta materia”.*

Bibliografía

Para llevar a cabo nuestra investigación, hemos consultados las siguientes fuentes de información:

❖ Libros:

BUERES, Alberto (2014). *“Código Civil y Comercial de la Nación analizado, comparado y concordado” 1ra Edición*. Editorial Hammurabi. Buenos Aires, Argentina.

VÍTOLO, Daniel Roque (2016). *“Manual de Sociedades” 1ra Edición*. Editorial Estudio S.A. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

❖ Artículos:

BACIGALUPO, María. (2015, Febrero). “El nuevo régimen legal de las deudas de los cónyuges”. Extraído el 28 de Noviembre de <http://www.nuevocodigocivil.com/el-nuevo-regimen-legal-de-deudas-de-los-conyuges-por-maria-bacigalupo-de-girard/>

BELLO KNOLL, Susy. (2015, Abril 14). *“Sociedades profesionales”*. Extraído desde su blog personal <http://www.todaviasomospocos.com/articulos/sociedades-profesionales/> el día 29 de Septiembre de 2016.

CASAL, Armando M (2015, Marzo a Mayo). *“Registros contables y estados contables en el código civil y comercial de la Nación Unificado”*. ERREPAR Nro. 299, Tomo XVI, Boletín XXVII. Extraído el 10 Octubre de 2016).

CELDEIRO, Ernesto Carlos & IMIRIZALDU, Juan José (2014). *“Impuesto a las Ganancias. Explicado y comentado” 7ma edición*. ERREPAR. Argentina, Buenos Aires.

CORONELLO, Silvina. (2015, Septiembre). “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”. ERREPAR DTE, Tomo XXXVI.

CULACIATI, Martín (2016, Mayo). “Las convenciones matrimoniales en el Código Civil y Comercial”. Extraído el 28 de Noviembre de 2016 desde <http://www.nuevocodigocivil.com/las-convenciones-matrimoniales-en-el-codigo-civil-y-comercial-por-martin-miguel-culaciati>

FAVIER DUBOIS, Eduardo & SPAGNOLO, Lucía. (2016) “EMPRESA, SOCIEDAD Y CONTRATO ASOCIATIVO EN EL NUEVO DERECHO PRIVADO”. III Congreso Nacional sobre Aspectos Empresarios, Mar del Plata, Argentina. Extraído el 29 de septiembre de 2016 desde <http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/empresa-sociedad-y-contrato-asociativo-en-el-nuevo-derecho-privado/>.

FAVIER DUBOIS, Eduardo Hijo. (2014, Noviembre). “La empresa familiar frente al nuevo Código Civil y Comercial”. ERREPAR DSE. Argentina. Última consulta el 6 de Mayo de 2018. Extraído de <http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/la-empresa-familiar-en-el-nuevo-derecho-privado/>

FAVIER DUBIOS, Eduardo -P- & FAVIER DUBIOS, Eduardo -H-. (2014, Agosto), “Avances, retrocesos y oportunidades perdidas en el proyecto de código civil en materia de sistema de registros contables”. ERREPAR DSE nro. 321, tomo XXIV. Extraído el 29 de septiembre de 2016 de <http://www.favierduboisspagnolo.com/fds2/wp-content/uploads/2014/06/Avances-retrocesos-y-oportunidades-perdidas-en-el-proyecto-de-codigo-civil-en-materia-de-sistema-de-registros-contables.pdf> (Extraído el 29 de septiembre de 2016).

FAVIER DUBIOS, Eduardo -P- & FAVIER DUBIOS, Eduardo -H-. (2012, Octubre). “Impactos del proyecto de código unificado sobre la profesión contable”. ERREPAR DSE nro. 299, tomo XXIV. Extraído el 29 de septiembre de 2016 de http://www.favierduboisspagnolo.com/fds2/wp-content/uploads/2012/09/Impactos_del_Proyecto_de_C%C3%B3digo_Unificado_sobre_la_profesi%C3%B3n_contable1.pdf

FAVIER DUBOIS, Eduardo Mario -h- (2011, Diciembre 27). “Las sociedades de profesionales y su organización como sociedades de medios con actuación externa”. Errepar, DSE, nro.289, tomo XXIV. Extraído el 29 de Septiembre de 2016 de <http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/las-sociedades-de-profesionales-y-su-organizacion-como-sociedades-de-medios-con-actuacion-externa/>.

FLORES, Osvaldo & MIZUTANI, Juan. (2015, 13 de Octubre). *“Contratos asociativos: qué cambio con el nuevo Código Civil y Comercial”*. Extraído el 25 de Enero de 2017 desde <http://www.iprofesional.com/notas/220804-Contratos-asociativos-qu-cambi-con-el-nuevo-Codigo-Civil-y-Comercial>

FOLCO, Carlos (Septiembre 2015). *“BREVES CONSIDERACIONES EN TORNO A LAS SOCIEDADES UNIPERSONALES Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS”*. Editorial ERREPAR DTE. Buenos Aires, Argentina.

GARNIER, Jorge & BISOGNO, Pablo. (Septiembre 2016). *“La “Sociedad Anónima Unipersonal” (SAU) frente a la “Sociedad Anónima Simplificada” (SAS) prevista en el Proyecto de Ley de Emprendedores*. Extraído el 28 de Septiembre de 2016 desde <http://www.abogados.com.ar/la-sociedad-anonima-unipersonal-sau-frente-a-la-sociedad-anonima-simplificada-sas-prevista-en-el-proyecto-de-ley-de-emprendedores/18880>

GENTILE, Horacio (2016). *“Las personas jurídicas en el Código Civil y Comercial”*. Publicado el 14 de agosto de 2015. Extraído el 28 de septiembre de 2016 de <http://www.abogados.com.ar/las-personas-juridicas-en-el-codigo-civil-y-comercial/17012>.

GIORDANO, Verónica. *“La reforma del Código Civil: Pasado y presenta desde una perspectiva de género”*. http://www.scielo.org.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1853-001X2015000100006 extraído el 28/1/17.

KEMELMAJER, Aida & HERRERA, Marisa. (2016, Junio). *“El régimen económico del matrimonio y de las uniones Convivenciales y la protección jurídica de la mujer en el Código civil y comercial”*. Extraído el 29 de Noviembre de 2016 de <http://www.nuevocodigocivil.com/el-regimen-economico-del-matrimonio-y-de-las-uniones-convivenciales-y-la-proteccion-juridica-de-la-mujer-en-el-codigo-civil-y-comercial-por-aida-kemelmajer-de-carlucci-y-marisa-herrera/>.

PERCIAVALLE, Marcelo (2015, Septiembre). *Las sociedades civiles y de profesionales en el nuevo código civil y comercial*. ERREPAR DTE boletín XXXVI. Extraído el 28 de Septiembre de 2016.

RAJMILOVICH, Darío. *“Contabilidad y estados contables 1era parte. Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación – Ley N° 26.994”*. Extraído el 26 de septiembre de 2016 de <http://contadoresenred.com/contabilidad-y-estados-contables-nuevo-codigo-civil-y-comercial-de-la-nacion-ley-n-26-994/>

SILVA, Cristina (2016, Noviembre). "Contratos entre cónyuges. El artículo 1002, inciso d) del Código Civil y Comercial y su incidencia en el régimen patrimonial matrimonial". Thomson Reuters 20 de octubre de 2015. Extraído el 27 de noviembre de 2016 desde <http://thomsonreuterslatam.com/2015/10/20/doctrina-del-dia-contratos-entre-conyuges-el-articulo-1002-inciso-d-del-cod-civil-y-comercial-y-su-incidencia-en-el-regimen-patrimonial-matrimonial-autor-cristina-silva/>

SIMESSEN DE BIELKE, Sergio. (2016, Marzo/ Abril). "*Sociedades civiles, de hecho e irregulares en la unificación de los códigos*". ERREPAR DTE, tomo XXXVII. Extraído el 29 de Septiembre de 2016

TERK, María Virginia (2016, Agosto). "Contratación entre cónyuges". Jornada Notarial Argentina XXXII. Ciudad de Buenos Aires, Argentina. Fuente <http://32jna.colegio-escribanos.org.ar/wp-content/uploads/Tema-II-12-Contratacio%CC%81n-entre-conyuges-TERK.pdf>

❖ Leyes Nacionales

Ley Nacional 27346 Modificaciones Impuestos

Ley Nacional 27430 Reforma Tributaria

Ley Nacional 27290 Modificaciones Ley 19.550

Ley Nacional 27260 Reparación Histórica

Ley Nacional 26994 Código Civil y Comercial de la Nación

Ley Nacional 25063 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Ley Nacional 23996 Impuesto a Bienes Personales

Ley Nacional de Impuesto al Valor Agregado

Ley Nacional 20628 Impuesto a las Ganancias

Ley Nacional 20488 Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas

Ley Nacional 19550 Ley General de Sociedades

Ley Nacional 340 Código Civil -derogado-

Ley Nacional 15 Código Nacional de Comercio -derogado-

❖ Leyes Provincia de Mendoza

Ley Impositiva (2016, 2017 y 2018)

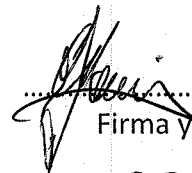
Código Fiscal Provincia de Mendoza

Ley 5051 Provincia de Mendoza Ejercicio Profesional de Ciencias Económicas

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza,10/12/10.....

 JAUREGUI GONZALEZ
Firma y aclaración

.....25324.....

Número de registro

.....33461239.....

DNI

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza,10/12/18.....


.....JAUREGUI GOMEZ, Guillermo.....

Firma y aclaración

.....27.724.....

Número de registro

.....37.000.421.....

DNI