



UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

TRABAJO FINAL DE GRADO

LAS UNIONES CONVIVENCIALES EN
LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CUNEO, CECILIA CARINA

LEGAJO VAG 36865

CARRERA: ABOGACÍA

2018

Resumen

Con la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación y su entrada en vigencia, la figura de las uniones convivenciales adquiere el carácter de figura jurídica reconocida por el derecho privado. Este adelanto legislativo en materia de derecho de familia no se ve acogido por todo el ordenamiento jurídico nacional.

Es así que la Ley de impuesto a las ganancias no registra estas uniones para las deducciones por cargas de familia, solo contempla como vínculo jurídico válido al que surge de la institución matrimonial. En consecuencia, se produce un trato diferenciado para dos sujetos que comparten las mismas características en lo que respecta a estructura familiar y obligaciones que de ella surgen, lo que vulnera el derecho a la igualdad de los convivientes que se ven excluidos de gozar de dicho beneficio fiscal.

Palabras claves: uniones convivenciales, ley de impuesto a las ganancias, derecho a la igualdad, deducciones, cargas de familia.

Abstract

With the reform of the Civil and Commercial Code of the Nation and its entry into force, the figure of coexistence unions acquires the status of legal figure recognized by private law. This legislative advance on family law is not accepted by the entire national legal system.

Thus, the Income Tax Law does not recognize these unions for the purposes of deductions for family charges, it only considers as a valid legal link to the one that arises from the matrimonial institution. Consequently, there is differential treatment for two subjects who share the same characteristics in terms of family structure and obligations that arise from it, which violates the right to equal of the cohabitants who are excluded from enjoying said benefit fiscal.

Keywords: cohabitation unions, income tax law, right to equality, deductions, family burdens.

Agradecimientos

A mis hijos, el motor que impulsa mi vida, ojalá mi paso por esta casa de altos estudios, les sirva de ejemplo para que nunca abandonen sus sueños pues, con esfuerzo y dedicación, ninguna meta resulta imposible.

Índice

Introducción	7
Capítulo I	13
Uniones Convivenciales.....	13
Introducción	14
1. <i>Uniones convivenciales</i>	14
1.1. Terminología.....	14
2. <i>Evolución Histórica</i>	16
3. <i>El reconocimiento de ciertos efectos jurídicos de la convivencia, previo a la reforma del Código Civil, en la legislación y jurisprudencia argentina</i>	20
4. <i>Incorporación de las uniones convivenciales al Código Civil y Comercial de la Nación</i>	24
4.1. Cuestiones Previas	25
4.2. Fundamentos de la Comisión Redactora para la incorporación....	28
5.1 Concepto	29
5.2 Caracteres.....	31
5.3 Estructura en el Código Civil y Comercial de la Nación.....	32
5.4. Requisitos de validez	33
5.5. Registración y prueba.....	34
5.6. Pactos de Convivencia	35
5.7. Efectos de las Uniones Convivenciales durante la convivencia ...	37
5.7.1 <i>Relaciones Patrimoniales</i>	37
5.7.2. <i>Asistencia</i>	38
5.7.3. <i>Contribución a los gastos del hogar</i>	39
5.7.4. <i>Responsabilidad de las deudas frente a terceros</i>	40

5.7.5. <i>Protección de la vivienda familiar</i>	40
5.8. Cese de la Convivencia.....	41
6. <i>Conclusión Parcial</i>	42
Capítulo II.....	44
Autonomía del Derecho Tributario.....	44
Introducción.....	45
1. <i>La autonomía del Derecho Tributario</i>	45
1.1 Posiciones doctrinarias.....	46
1.2. El análisis de la jurisprudencia.....	50
1.3 Autonomía del derecho tributario en la legislación nacional.....	52
1.4 La relación con el Derecho Civil.....	55
2. <i>Conclusión Parcial</i>	58
Capítulo III.....	60
Derecho Constitucional Tributario.....	60
Introducción.....	61
1. <i>Derecho Constitucional Tributario. Generalidades</i>	61
2. <i>Poder Tributario</i>	62
2.1. Límites constitucionales al poder tributario.....	64
2.2. La igualdad fiscal.....	68
2.2.1. <i>Igualdad fiscal para las uniones convivenciales - Posiciones Doctrinarias</i>	68
2.2.2. <i>Igualdad en la Jurisprudencia.</i>	71
3. <i>Conclusión Parcial</i>	74
Capítulo IV.....	75
Ley de Impuesto a las Ganancias y Uniones Convivenciales.....	75
Introducción.....	76

<i>1. Impuesto a las ganancias</i>	76
1.1 Caracterización.....	77
1.2 Hecho imponible	78
1.3 Sujetos.....	81
1.4 Categorías	82
1.5 Deducciones	84
<i>1.5.1 Deducciones Generales</i>	85
1.5.1.1 Cargas de Familia.....	85
2. <i>Los convivientes desde la perspectiva del impuesto a las ganancias</i>	86
3. <i>Conclusión Parcial</i>	89
Capítulo V	90
Perspectiva actual de las uniones convivenciales en la Ley de Impuesto a las Ganancias.....	90
Introducción	91
1. <i>Perspectiva actual de las uniones convivenciales frente a la Ley de Impuesto a las Ganancias - Doctrina</i>	91
2. <i>Propuestas legislativas para la reforma de la Ley de impuesto a las ganancias</i>	95
Conclusión final	99
Apéndice Bibliográfico	103
Apéndice legislativo.....	109
Apéndice Jurisprudencial.....	112

Introducción

El 1 de octubre del 2014 el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación Argentina sancionan el nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por la Ley N° 26.994, que se encuentra a disposición de todos los habitantes del país, desde el 1 de agosto de 2015.

La reforma actualiza la redacción del Código Civil de Vélez Sarsfield del año 1869 y se ajusta a lo que ya reconoce la tradición jurídica Argentina. Resultado de la influencia de la Reforma Constitucional de 1994 y la incorporación de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos a nuestro ordenamiento jurídico con jerarquía constitucional, se produce el fenómeno que se denomina *constitucionalización* del derecho privado, que impresiona particularmente en el derecho de familia.

El concepto de familia que se desprende de estos tratados, es comprensivo de todas las formas de vivir las relaciones afectivas, no sólo las que se originan en el matrimonio. Es así que el nuevo código reconoce como una nueva vía legítima para fundar una familia en las uniones convivenciales.

Esta influencia transformadora de la Constitucional Nacional y los Tratados de Derechos Humanos, no ha llegado aún a todo nuestro ordenamiento jurídico. En consecuencia, surgen desarmonías entre algunas normas jurídicas del derecho positivo vigente y las nuevas figuras jurídicas establecidas por el Código Civil y Comercial de la Nación.

Esta investigación forma parte del Trabajo Final de Grado, que aspira a verificar si, a partir de la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación en 2014, basándose en la Ley N° 20.628 de impuesto a las ganancias en materia de cargas de familia, se produce un trato diferenciado entre dos sujetos de derecho, convivientes y casados, que reúnen las mismas condiciones para gozar de tal beneficio. Considerando que el problema de investigación consiste en analizar ¿Cómo se adecua el corpus normativo a las nuevas formas de familia reconocidas por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación si en la Ley de impuesto a las ganancias se vulnera el derecho a la igualdad de los convivientes omitiendo las uniones convivenciales?

La delimitación temporal que comprende esta investigación, será desde el año 2014, año de sanción del Código Civil y Comercial de la Nación, aunque se tenga que

remitir a épocas anteriores, a los fines de estudiar los antecedentes históricos de los fenómenos objeto de este trabajo, y culminará en la actualidad.

La delimitación espacial comprenderá a Argentina, ya que se trata de leyes de alcance nacional. La perspectiva general desde la que se pretende este análisis implicará legislación, proyectos de leyes, jurisprudencia y las producciones doctrinarias a nivel nacional y provincial.

Los antecedentes de esta temática, remiten a las últimas dos décadas, en que las uniones convivenciales se presentaron como un fenómeno social en aumento.

Este modelo de familia alternativo al matrimonio, ha sido una práctica histórica, que fue considerada de diferentes formas por la sociedad argentina de acuerdo a cada época o contexto histórico. Así, no resulta extraño que el Código Civil de Vélez Sarsfield guardara silencio al respecto, pues en los tiempos de la creación de esta obra, 1869, las uniones de hecho eran moralmente reprobadas.

Con el paso de los años ciertas leyes, de forma aislada, como por ejemplo la Ley de contrato de trabajo o la Ley de jubilaciones y pensiones, fueron reconociendo y regulando algunas de las consecuencias jurídicas de lo que, en esa época, se denominaba concubinato.

En lo que respecta a la jurisprudencia tampoco pudo permanecer al margen de esta realidad en ascenso, ante los conflictos que se planteaban entre los sujetos convivientes, aplicando el derecho y sus principios generales al resolver, fue dando la razón a ciertos derechos de los cohabitantes.

Con la reforma Constitucional de 1994 y la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico nacional de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, en virtud de lo dispuesto en el art. 75 inc. 22 de la Carta Magna, se produce el fenómeno que se denomina “*constitucionalización del derecho privado*”, siendo éste uno de los factores determinantes de la reforma del Código Civil de Vélez Sarsfield, que se traduce en el Código Civil y Comercial de la Nación sancionado mediante Ley N° 26.994 de 2014.

El código vigente en nuestros días viene a legitimar a las uniones convivenciales como una nueva forma jurídica de familia, regulándolas de manera sistematizada y específica, y tutelando los efectos jurídicos que de ellas surgen.

La incorporación de esta figura legal al corpus normativo, como ya se mencionó, tiene raigambre constitucional, y encuentra su fundamento en el texto del art. 14 bis de nuestra Carta Magna que puntualiza en forma generalizada a la “protección integral de la familia”, sin limitar este concepto al matrimonio.

De éste artículo; del art. 16 que instituye la igualdad ante la ley; el art. 19 que establece el derecho a la intimidad; y de Tratados Internacionales de Derechos Humanos de jerarquía constitucional tales como: la Convención Americana sobre Derechos Humanos y la Declaración Universal de Derecho Humanos; emanan los principios esenciales que sustentan la regulación de esta organización familiar a saber: autonomía de la voluntad, no discriminación, respeto a la privacidad y dignidad de la persona, entre otros.

Sin embargo, no se produjo, en este contexto, un replanteo de algunas consecuencias jurídicas ya existentes en nuestro derecho positivo, a los fines de armonizar con las normas previstas en el Código Civil y Comercial de la Nación. Esta omisión, anticipaba Solari (2015), generará una discrepancia ante este fenómeno sociológico, pues para algunos efectos jurídicos se estará en presencia de uniones convivenciales y en otras situaciones no se encontrarán reconocidas por la misma.

Este desequilibrio que plantea el autor es lo que ocurre en el ámbito del Derecho Tributario, específicamente en el marco de la Ley de impuesto a las ganancias. La ley del gravamen, sancionada en el año 1974, solo reconoce expresamente como vínculo jurídico válido, para las deducciones por cargas de familia, al que surge de la institución matrimonial; quedando excluidos los convivientes de la posibilidad de gozar de tal beneficio fiscal.

La pertinencia jurídica de esta investigación radica en mostrar que, con la reforma legislativa en materia de Derecho de Familia y la incorporación de las uniones convivenciales al derecho positivo vigente, como una forma familiar jurídicamente válida, el texto de la Ley de impuesto a las ganancias ha quedado desactualizado. Esto se traduce en un trato diferenciado para dos tipos de sujetos tributarios, convivientes y casados, que comparten las mismas características en lo que respecta a situación familiar y cargas de familia.

En este sentido el objetivo de esta investigación consiste en analizar el corpus normativo de la Ley de impuesto a las ganancias en relación con las uniones

convivenciales y determinar si la aplicación del tributo a las rentas se traduce en un trato diferenciado para los convivientes respecto de los sujetos casados.

También se abordarán objetivos como la exploración jurídica del estatus vigente y el alcance de las figuras de las uniones convivenciales; la descripción del proceso histórico de reconocimiento legal de estas uniones en el derecho argentino, se examinará, la Ley de impuesto a las ganancias con respecto a las uniones convivenciales, establecer de qué manera se relaciona el derecho tributario y el civil en lo que respecta a impuesto a las ganancias para determinar que se entiende por igualdad de derecho de los convivientes en materia tributaria. Y finalmente, indagar las propuestas legislativas para la adecuación de la Ley de impuesto a las ganancias en materia de cargas de familia.

Este estudio estará estructurado en cinco capítulos, el primero expondrá el desarrollo histórico del reconocimiento legal de las uniones convivenciales en el ordenamiento argentino, según la legislación y la jurisprudencia en nuestro país. Se realizarán precisiones terminológicas y se analizarán los fundamentos de la Comisión Redactora del Anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación para el reconocimiento de las uniones convivenciales, principios rectores de esta incorporación y las cuestiones previas que tuvo en cuenta el legislador para la sanción de esta normativa. De la misma manera y siguiendo la estructura normativa del código, se analizará la nueva forma familiar, su estatus jurídico y características propias de este fenómeno.

En el segundo apartado se examinarán nociones generales del derecho tributario. El concepto de autonomía de esta rama del ordenamiento jurídico y sus principios básicos, y se establecerá de qué manera se relaciona con el Derecho Civil, estudiando las diversas posturas doctrinarias y jurisprudenciales.

Del mismo modo, en el tercer capítulo, se expondrán los límites constitucionales al poder tributario, como generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, y se analizará especialmente la igualdad fiscal, no sólo desde el punto de vista de la condición limitativa del principio, sino además del carácter de garantía que el mismo representa a la figura de los convivientes que tributan ganancias.

En el cuarto título de este trabajo, se explorará la Ley de impuesto a las ganancias, concepto y caracterización; nociones básicas como el hecho imponible y sus aspectos material; temporal; personal y espacial; los sujetos tributarios y las deducciones, en particular, las cargas de familia. Examinará la figura de los convivientes desde la perspectiva del impuesto a las ganancias, la jurisprudencia y las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Finalmente, en el capítulo quinto, se indagará en las uniones convivenciales actuales, con relación al impuesto a las rentas, se observarán las posiciones doctrinarias en la materia y se considerarán las propuestas legislativas para la reforma de la Ley de impuesto a las ganancias.

Es la intención de esta investigación verificar si, a partir de la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación, con la incorporación de las uniones convivenciales al panorama jurídico nacional, el silencio de la Ley N° 20.628 de impuesto a las ganancias en materia de cargas de familia, respecto de estas uniones, se traduce en un trato diferenciado entre dos sujetos, convivientes y casados, equiparados como integrantes de estructuras familiares legalmente válidas. Por lo tanto, es necesaria la adecuación del corpus normativo a las nuevas formas de familia reconocidas por el Código Civil y Comercial de la Nación.

La problemática de investigación para este trabajo final de graduación, se presenta como un desafío, pues se trata de analizar las consecuencias que acarrea la omisión de los convivientes en las deducciones por cargas de familia en la ley de impuesto a las ganancias, realizándose a través de un estudio exploratorio, descriptivo, correlacional o explicativo sobre el conocimiento actual del tema de investigación que revele la revisión de la bibliografía y la perspectiva que el investigador pretenda dar a su estudio.

En cuanto a la estrategia metodológica a seguir en esta investigación es de enfoque cualitativo, el cual propone describir, comprender e interpretar los fenómenos, a través de las percepciones y significados producidos por las experiencias de los participantes para analizar el texto de la norma, la Ley de impuesto a las ganancias, y las consecuencias de su aplicación, en este caso, la exclusión del beneficio de las cargas de familia, a un grupo de sujetos que eligen vivir en una unión convivencial.

Siendo las fuentes primarias utilizadas: Constitución Nacional, Código Civil y Comercial de la Nación, Ley de Impuesto a las Ganancias, Proyecto de ley Impuesto a las Ganancias- Ley 20628, T.O. Decreto 649/97 y sus modificatorias, modificación del artículo 23, Proyecto de Ley Impuesto a las Ganancias - Ley 20628. Modificación del artículo 23 sobre deducciones, los dictámenes y resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sentencias y fallos de la Corte Suprema de Justicia y los diferentes tribunales provinciales. Serán fuentes secundarias en este estudio investigativo las producciones doctrinarias de diferentes autores vinculadas a las uniones convivenciales.

Las técnicas serán el análisis documental y de contenido de los textos normativos y fallos jurisprudenciales citados en las fuentes primarias, así como también los textos doctrinarios de las fuentes secundarias.

Teniendo en cuenta estas consideraciones en cuanto al problema planteado y lo desarrollado a lo largo de los capítulos, en la última parte, se desarrollan, las conclusiones finales a las que se arriban, abarcando aspectos relevantes del corpus normativo de la Ley de impuesto a las ganancias en relación con las uniones convivenciales para poder determinar si la aplicación del tributo a las rentas se traduce en un trato diferenciado para los convivientes respecto de los sujetos casados, vulnerando el derecho a la igualdad de los primeros.

Capítulo I
Uniones Convivenciales

Introducción

Para poder estudiar las uniones convivenciales, esta nueva forma familiar que regula el recientemente reformado Código Civil y Comercial de la Nación; previamente, se debe desandar un camino que nos permita comprender la evolución histórica de esta situación legal desde sus orígenes en el Derecho Romano hasta agosto de dos mil quince, fecha de entrada en vigencia del nuevo código argentino. Estudiando cuales fueron los efectos jurídicos que la legislación y la jurisprudencia argentinas le fueron reconociendo durante este período.

Para ello es preciso realizar limitaciones y precisiones terminológicas, en torno a la expresión uniones convivenciales, que resultarán primordiales para la comprensión clara y sin ambigüedades, de los conceptos que serán analizados posteriormente en este capítulo.

Siguiendo con este recorrido ajustado a la investigación, se analizarán las cuestiones subyacentes al momento de la reforma del Código Civil y los fundamentos de la Comisión Redactora del Anteproyecto de Reforma para incluir a las uniones convivenciales en el texto del Código Civil y Comercial de la Nación.

Una vez posicionados en la cuestión, se podrá estudiar la figura legal de las uniones convivenciales propiamente dicha, conforme la estructura legislativa que plantea el ordenamiento jurídico vigente. Su concepto y caracterización, elementos constitutivos, los requisitos para su validez, las formas de probar su existencia, los pactos que los convivientes pueden realizar, y los efectos jurídicos que surgen de este vínculo durante la convivencia. Llegando así, al final de éste primer capítulo con una idea acabada de lo que implica el universo de las uniones convivenciales para el derecho privado.

1. Uniones convivenciales

1.1. Terminología

Si se analiza el término uniones convivenciales desde la conceptualización del Diccionario de la Real Academia Española (2017), se observa que el vocablo “unión” refiere entre sus muchos significados a “acción y efecto de unir o unirse”, “conformidad y concordia de los ánimos, voluntades o dictámenes” y “acción y efecto de unirse en matrimonio”. Del mismo modo se entiende por “convivencial” perteneciente o relativo a la convivencia, y por “convivencia”, acción de convivir, que a su vez significa para la Real Academia “vivir en compañía de otro u otros” (RAE, 2017).

El fenómeno social y jurídico que, en la actualidad, se conoce como unión convivencial, fue designado a través de la historia de numerosas formas conceptuales. El vocablo más utilizado tradicionalmente fue “concubinato” que, cómo se estudiará en el siguiente punto de este capítulo, tiene su origen en el derecho romano.

En Roma éste fenómeno era un frecuente y reconocido por el derecho, se conoció como otra forma de sociedad conyugal, el “concubinatus”. Explica Arguello(1998), que en él existía una unión estable entre un hombre y una mujer sin que medie intención recíproca de estar unidos en matrimonio.

Por su parte Solari (2015), aclara que el término concubinato deriva del latín concubinatus, sustantivo verbal del infinitivo concumbere, que significa "dormir juntos". Del latín, concubinatus, de cum (con) y cubare (acostarse). La expresión "concubina" se refiere a la mujer que hace vida en común con el hombre. En cambio, "concubinario" es el hombre que hace vida en común con la mujer.

Advierte este autor que el Diccionario de la Real Academia Española no contempla el término de "concubino". Y comenta que, entre las distintas denominaciones que han sido utilizadas como sinónimos de concubinato: "uniones de hecho", "convivencia", "matrimonio aparente", "unión libre", "unión irregular", "unión ilegítima", "uniones extramatrimoniales", "convivencia more uxorio"; entiende que la expresión más adecuada sería la de "convivientes" (RAE, citada en Solari 2015)

Es la Comisión Redactora del Anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación Argentina, (Comisión de Reformas, Decreto Presidencial 191/11 y que diera lugar a la reforma del Código Civil Argentino, 2014) quien utiliza la expresión "uniones convivenciales", en lugar de la antigua designación de concubinato. Si bien,

en palabras de Giovanetti y Roveda (2014), esta denominación no se corresponde con la terminología utilizada en nuestro país en el ámbito jurídico y también coloquial, la Comisión Redactora del Anteproyecto expresa en sus fundamentos que el lenguaje utilizado no es neutro.

En nuestro país, la palabra concubinato tiene un sentido peyorativo. Con el término uniones convivenciales los redactores pretendieron “nombrar las instituciones con precisión técnica, y que las palabras utilizadas reflejen el real significado que la sociedad les asigna. La conciencia social ha pasado de una consideración negativa a reconocer que las personas que no se casan forman parte del amplio espectro de formas de vivir en familia” (Fundamentos del Anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación Argentina, año 2014).

Citando éstas últimas expresiones, Borsset y Zanoni (2016) refieren que, si bien el término concubinato, podría reputarse peyorativo, no parecen serlo los términos unión de hecho o unión civil. Por eso piensan estos autores que “el neologismo uniones convivenciales no se justifica y, por otra parte, no obstará el uso de cualquiera de los términos que se reputan peyorativos en situaciones que no encuadren en los supuestos de hecho que requiere la unión convivencial” (Borsset *et.al*, 2016, pg. 269).

Desde el punto de vista de esta investigación, no se comparte esta postura, pues se entiende que el término uniones convivenciales, instituido en el art 509 del Código Civil y Comercial de la Nación, que interpreta a éstas como: la unión basada en 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; es correcto, ajustado al nuevo régimen legal y al contexto histórico actual que transita de ésta figura jurídica.

2. Evolución Histórica

La convivencia de hecho, es un fenómeno social que está presente a lo largo de la historia de la humanidad en casi todas las culturas. Esta forma de organización familiar, que se muestra como una opción diferente del matrimonio, ha sido

considerada por ciertos ordenamientos jurídicos e ignorada por otros, todo ello de acuerdo a la raigambre cultural y religiosa de cada sociedad.

Desde el punto de vista del derecho positivo, los primeros en reconocerla y regularla fueron los romanos, pues se trataba de una práctica frecuente. Como se señala previamente, citando a Arguello, “el concubinatus consistía en una unión estable entre un hombre y una mujer sin que medie intención recíproca de estar unidos en matrimonio” (Arguello, 1998, pg. 437).

Fleitas Ortiz de Rozas y Roveda (2002), indican que el crecimiento de las uniones de hecho en Roma, encontraba su fundamento en las múltiples restricciones jurídicas y sociales para celebrar matrimonio. Fue el emperador Octavio Augusto en las leyes *Iulia Maritandis* y *Papia Poppeae*, quién intento dar orden a esta figura, regulando los efectos personales y patrimoniales del concubinato, eximiéndolo de las penalidades que se conservaban para las uniones extramatrimoniales

Con la llegada del cristianismo, refiere Arguello (1998) que se produce una reacción contra este fenómeno, lo que provoca que el Emperador Constantino, con la idea de inspirar a que las parejas de concubinos se unieran en legítimas nupcias, creó la legitimación por subsiguiente matrimonio, medio por el cual el hijo alcanzaba la categoría de legítimo. A su vez Justiniano, implementa un procedimiento con la intención de equiparar al concubinato con el matrimonio y así eliminar la connotación de contrario a la moral que el primero poseía. Quedando reconocido el concubinato como un matrimonio de menor jerarquía.

En la legislación medieval, volviendo a remitirnos al texto de Fleitas Ortiz de Rozas y Roveda (2002), en España se reguló una institución que se denominaba barraganía, requería del cumplimiento ciertas condiciones para su validez y se le otorgaban ciertos efectos jurídicos, incluso alimentarios y hereditarios.

Es así que el derecho canónico medieval, le atribuyó al concubinato, un directo efecto matrimonial, cuando los convivientes hubieran dado palabra o promesa de casamiento. A través de una decretal del Papa Gregorio IX, se instaura la figura del matrimonio presunto, en el cual, a partir de una interpretación de la voluntad de los convivientes, se los tenía por unidos en matrimonio, aunque no hubieran dado formalmente su consentimiento.

Refieren Fleitas Ortiz de Rozas y Roveda (2002) que fue con el Concilio de Trento, en el período que va desde 1545 hasta 1563, que se estableció la obligatoriedad de contraer matrimonio ante el cura párroco, en ceremonia pública, con dos testigos, y creó los registros parroquiales, donde se asentaban las actas; desapareciendo así los matrimonios presuntos. Esta institución prolongó su vigencia en el tiempo, debido a la tendencia del derecho canónico de acentuar y valorizar la solemnidad del matrimonio y considerar en forma severamente crítica a las uniones de hecho.

Continúan explicando estos juristas que, en el siglo XIX, surge de la mano del derecho francés, una nueva corriente doctrinaria, que tiene su origen en una frase de Napoleón: “*Si les concubines se passent de la loi, la loi se désintéress ed’eux*” (si los concubinos prescinden de la ley, la ley se desinteresa de ellos), es una tendencia abstencionista, donde el ordenamiento jurídico carece de toda regulación para las convivencias de hecho. En esta corriente se enrola el antiguo Código Civil de Vélez Sarsfield (1869), siguiendo el Código francés, el “CODE” de 1804, mantuvo silencio sobre las uniones convivenciales, entendió que el concubinato por sí solo no producía efectos jurídicos.

Así pues, Lloveras (2014), observa que según la respuesta que los ordenamientos jurídicos han ido dando al fenómeno de las uniones convivenciales, existen dos tendencias. Por un lado, la corriente a la que se hace referencia en el párrafo anterior, de tipo abstencionista, ejemplificada en el “CODE” francés; y, por otro lado, una tendencia a regular este fenómeno de distintas formas y con diferentes alcances.

Por consiguiente, puede crearse mediante una ley un régimen especial para las uniones de hecho, donde se contemplen sus particularidades y se regule integralmente la unión convivencial; o bien, instituirse un sistema que sólo contemple algunas situaciones puntuales de estas uniones, que configura una respuesta parcial a las uniones de hecho. Dentro de éste mismo criterio regulatorio, puede originarse otro sistema, que se vale analógicamente de ciertos supuestos para aplicar a las uniones convivenciales reglas de otras instituciones, tales como el matrimonio, la sociedad de hecho etc.

Una clasificación similar plantea Cataldi (2014), para distinguir a los diferentes sistemas normativos en el derecho comparado, según la opción asumida en el reconocimiento de los efectos jurídicos de las convivencias de hecho, por parte de los diferentes países. De acuerdo con esta disquisición, los sistemas normativos se dividen en:

a) *sistema de equiparación*, por igualar en cuanto a sus efectos jurídicos a las uniones de convivencia con el matrimonio, siempre que se encuentren reunidos los requisitos exigidos por cada legislación en particular. Ubicamos en este grupo, entre otras legislaciones: el Código Civil de Guatemala (arts. 73 y ss.); Código de Familia de Cuba (arts. 18 y 19); Código de Familia de Panamá (art.53); Código de familia de Bolivia (arts. 158 y ss.).

b) *sistema abstencionista*, por ignorar esta forma familiar y omitir regular sus efectos jurídicos: El antecedente a destacar se encuentra en Francia, cuando en el Código civil de 1804- código de Napoleón- se ignoró el concubinato: “los concubinos prescinden de la ley, la ley se desinteresa de ellos”. Esta postura se extiende a los países de Latinoamérica con fuerte presencia europea como consecuencia de los procesos de inmigración que se sucedieron desde finales del siglo XIX, como fue el caso de nuestro país, Chile y Uruguay. Respecto de este último, corresponde señalar que desde el año 2008 cuenta con la ley 18.246 sobre “Unión Concubinaria”.

c) *sistemas proteccionistas*: muchos de los países que se ubicaban dentro del sector abstencionista, flexibilizaron con el tiempo su posición rígida al reconocer distintas formas de vivir en familia. Esta apertura derivó en el surgimiento de este sector intermedio que recibe el nombre de “proteccionista”, por reconocer ciertos derechos, sin que este avance implique la asimilación de la unión convivencial al matrimonio reconociendo ciertos efectos puntuales, pero diferenciándolos del matrimonio. De esta forma se instala un sistema de protección de mínimos en algunos países de Europa y Latinoamérica (Francia, España, Brasil Uruguay, entre otros).

d) *Sistemas de pactos*: el Estado admite el pacto, brindando protección y publicidad, siempre cuando no afecte los principios fundamentales del Derecho interno: adhieren a este sistema las legislaciones de Valencia, Aragón; Cataluña, Bélgica, Francia, entre otras. (Cataldi, 2014, pg. 48)

Es importante destacar que esta clasificación que realiza Cataldi fue previa a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación.

Finalmente, siguiendo estas pautas planteadas por la jurista, se puede concluir que, nuestro sistema normativo vigente se puede enrolar en las corrientes proteccionista y de pactos. Es decir que da la razón a ciertos derechos de las uniones convivenciales, sin asimilar su figura legal al matrimonio, reconociéndoles ciertos efectos puntuales, pero diferenciándolas de este último; y del mismo modo, admite los pactos dentro de la convivencia, brindándoles protección y publicidad.

3. El reconocimiento de ciertos efectos jurídicos de la convivencia, previo a la reforma del Código Civil, en la legislación y jurisprudencia argentina

El antiguo Código Civil de la Nación, redactado por Dalmasio Vélez Sarsfield (1869), guardó silencio respecto de las uniones convivenciales. Recién con la reforma del mismo en 2014, y la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación en agosto de 2015, esta figura jurídica tuvo una recepción normativa sistemática.

Esta ausencia de legislación de fondo, este desconocimiento de los efectos jurídicos que surgen de las uniones de hecho, no impidió planteos judiciales entre convivientes. Los jueces, indica Solari (2015) se encontraban en el deber de resolver, de acuerdo con los principios generales del derecho, los numerosos problemas derivados de la convivencia. Lo que derivó, con el transcurso del tiempo, en el reconocimiento de algunos efectos jurídicos a dichas uniones, tanto desde la jurisprudencia como por parte del legislador.

El camino hacia el reconocimiento y sistematización de las uniones convivenciales en el derecho argentino, comienza, entonces, con normas dispersas y resoluciones judiciales que fueron receptando algunos de los efectos jurídicos de la convivencia, pero sin regular las uniones de forma amplia. Así lo explica Lloveras:

La intención del legislador no ha sido hasta el presente regular la unión convivencial, sino que al legislar una materia como la laboral, no puede desconocer secuelas o consecuencias de las uniones de hecho, que se plantean cotidianamente, y a las que atiende dentro del marco general que se encuentra regulando – por ejemplo, la percepción de la indemnización por el compañero o compañera, en caso de muerte del trabajador o trabajadora, en ocasión del empleo (Lloveras, 2014, pág. 4)

Entre las leyes que reconocen de manera aislada las consecuencias de las uniones convivenciales es posible citar:

La Ley de contrato de trabajo N° 20.744, (1976) que en referencia a las licencias especiales estipuladas en el art. 158, en el inc. c) establece que el trabajador gozará por “fallecimiento de cónyuge o de la persona con la que estuviese unido en aparente matrimonio, en las condiciones establecidas en la presente ley; de hijos o de padres, tres (3) días corridos”. Del mismo modo le otorga el derecho de percibir la indemnización por muerte del trabajador, conforme lo establece el art. 248, a la mujer que hubiese vivido públicamente con el mismo, en aparente matrimonio, durante un mínimo de dos años anteriores al fallecimiento.

Respecto de ésta última norma, y trasladándose al tratamiento jurisprudencial de los efectos jurídicos que surgen de las uniones convivenciales, se puede citar, a modo de ejemplo un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Rigamonti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A. S/ indemnización por fallecimiento”, de fecha 04/01/2012, que ante una solicitud de indemnización por muerte de un trabajador, por parte de su conviviente del mismo sexo, que el Tribunal *a quo* había denegado, por considerar que las leyes previsionales y laborales sólo reconocían derechos a las uniones convivenciales conformadas exclusivamente por un hombre y una mujer. La Corte resolvió que:

La indemnización prevista en el art. 248 de la Ley de Contrato de Trabajo tiende a paliar la situación de desamparo de la familia del trabajador fallecido, originada por la pérdida de los ingresos con que el causante subvenía sus necesidades, situación asimilable -en este aspecto- a las prestaciones de la seguridad

social que fueron objeto de tratamiento en el precedente citado. (LL 04/01/2012,3 - DJ01/02/2012, 27).

En consecuencia, revocó el pronunciamiento apelado y decidió otorgar la indemnización a su pareja, con independencia de su sexualidad.

En la Ley de locaciones urbanas N° 23.091 (1984), el art. 9 que instituye, en caso de abandono de la locación o fallecimiento del locatario, el arrendamiento podrá continuar en las condiciones pactadas y hasta el vencimiento del plazo contractual, por aquellas personas que acrediten haber convivido con el locatario y recibido del mismo ostensible trato familiar.

La Ley de obras sociales N° 23.660(1988) que en su art. 9 inc. b) incluye en calidad de beneficiarios a quienes convivan con el afiliado titular y reciban del mismo ostensible trato familiar.

La Ley de jubilaciones y pensiones N° 24.241 (1993), ordena que, en caso de muerte del jubilado, del beneficiario de retiro por invalidez o del afiliado a la actividad, gozaran de pensión la conviviente o el conviviente. (art. 53 incs. c) y d).

En consonancia con esta normativa, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, el 21 de agosto de 2013, en autos “Da Fonseca, María Delia c/ CNA ART S.A. s/ Acción de Amparo” resolvió que:

La concubina de un trabajador fallecido tiene derecho al cobro de la indemnización por fallecimiento (arts. 11 ap. 4 y 18 ap. 1 de la ley 24.557), y la cónyuge del difunto deberá restituir el monto percibido, pues la primera tuvo una convivencia pública con el occiso durante los últimos 11 años anteriores a su fallecimiento, situación que excluye a la cónyuge conforme lo dispuesto por el art. 53 de la ley 24.241 inc. d.; máxime si la esposa había sido anoticiada fehacientemente de la legitimación ostentada por la conviviente en forma anterior a efectivizar el pago de la indemnización a la cónyuge del difunto. (Fuente del sumario: SAIJ Id SAIJ: SUE0019994).

La Ley de protección contra la violencia familiar N° 24.417 (1994), en el art. 1° último párrafo aclara que a los efectos de ese cuerpo legal se entiende por grupo familiar el originado en el matrimonio o en las uniones de hecho.

Concretamente se puede ejemplificar con el fallo jurisprudencial del Tribunal en lo Criminal Nro 4, de fecha 24 de octubre de 2013 en autos “Trias, Florencia Soledad s/ Homicidio” que reza:

La conducta de la imputada de arrojar agua hirviendo sobre el cuerpo de su pareja durante una discusión, provocándole heridas que derivaron en su posterior deceso, implica un mayor grado de ilicitud que debe ser ponderado al momento de fijar la pena por homicidio, pues la acusada y la víctima estaban enlazados en un vínculo amoroso, con atisbos de perdurabilidad, compromiso y un proyecto de vida en común, y fue en el marco de aquella relación en que se ejecutó su actuar criminal (Fuente del sumario: SAIJ, Id SAIJ: SUB0956700).

Como se puede apreciar, es numerosa la producción legislativa y jurisprudencial que, a los fines de dar respuesta a las consecuencias jurídicas que se derivan de la convivencia, ha regulado aisladamente algunos de sus efectos jurídicos, sirviendo de precedente para la posterior recepción en el Código Civil y Comercial de la Nación de las uniones convivenciales como una nueva estructura familiar.

Sin embargo, parte del ordenamiento jurídico nacional aún no las reconoce, es el caso de la Ley de impuesto a las ganancias. Resulta conveniente, en este punto, referir a las expresiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el *leading case* “Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación – IVA.” dictado en octubre de 1993, donde sostuvo:

...no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la naturaleza de las obligaciones fiscales... En este sentido, entendemos que no correspondería considerar análogos a los conceptos de cónyuge y concubino, toda vez que, si la intención del legislador hubiera sido la

de considerar deducible al segundo, lo hubiera incluido expresamente en la norma (Revista Impuestos, 1993-B-2396; FALLOS 316:2329).

Como se desprende de este fallo éste tributo a las rentas, solo contempla como vínculo jurídico válido, en materia de deducciones por cargas de familia, al que surge de la unión matrimonial, por consiguiente, quedan excluidos de este beneficio fiscal los convivientes.

4. Incorporación de las uniones convivenciales al Código Civil y Comercial de la Nación

La incorporación de la figura jurídica de las uniones convivenciales a nuestro derecho positivo, obedece a un cambio de paradigmas que fue gestándose con el paso de los años en la sociedad y en la jurídica argentina.

El crecimiento ostensible y sostenido de estas uniones de hecho como una nueva forma de plantearse una organización familiar más allá del matrimonio. Además de la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico nacional de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75 inc. 22 Constitución Nacional), que produce el fenómeno que se denomina “*constitucionalización del derecho privado*”, y con él nacimiento de un nuevo paradigma de familia pluralista, respetuoso de los derechos individuales de las personas y de sus libertades. Fueron los factores cardinales que determinaron la reforma del Código Civil de Vélez Sarsfield y que se traduce en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Seguidamente se analizarán, las cuestiones previas que sirvieron de impulso y fundamento para el reconocimiento legal de las uniones convivenciales y la incorporación de este fenómeno a la estructura legislativa del código de fondo.

4.1. Cuestiones Previas

El planteamiento regulatorio de las uniones convivenciales, representó un desafío para los redactores del Anteproyecto de Reforma, en él debieron tener en cuenta diferentes cuestiones subyacentes. Así pues, existen numerosas producciones doctrinarias que analizan los fundamentos del legislador y las cuestiones que motivan el reconocimiento de las uniones de hecho por parte del Código Civil y Comercial de la Nación, se puede nombrar a modo de ejemplo a los juristas Aida Kemelmajer, Nora Lloveras y Marisa Herrera (2014); Patricia S. Giovannetti y Eduardo G. Roveda (2014); y Natalia de la Torre (2014) entre otros. Si bien todos los autores coinciden, de una forma u otra, en cuáles son las cuestiones de fondo que fundamentan la regulación de estas uniones; el análisis más didáctica para la comprensión de esta problemática, desde nuestro punto de vista, es el que se realiza Pellegrini (2015), quien plantea, para el abordaje de los fundamentos de la regulación, englobar a las cuestiones subyacentes en tres grupos a saber:

a) La autonomía de la voluntad: Existen múltiples causas que llevan a una persona a optar por un proyecto familiar por fuera del matrimonio y ello incide en la eficacia y el alcance de la regulación que se formule de éstas. Algunas personas optan por no contraer matrimonio en consonancia con una posición ideológica contraria a someter su relación existencial a algún tipo de norma; otras, como resultado de hábitos o pautas de cultura que privilegian situaciones fácticas a jurídicas; o como una experiencia “a prueba” de un posterior matrimonio, etcétera. Esta opción configura una autoexclusión de la regulación legal, un ejercicio del derecho de no casarse.

Por lo tanto, la nota distintiva de las uniones convivenciales es el libre y pleno ejercicio de la autonomía de la voluntad; el derecho de cada individuo de elegir su forma de vida, con las limitaciones obvias de la no afectación a terceros. Y ésta característica se constituye en el eje central y columna vertebral sobre el que se va estructurar una regulación legal.

b) La constitucionalización del derecho privado. Con la Reforma Constitucional de 1994 se otorga jerarquía constitucional a un grupo de tratados internacionales de protección la Argentina a realizar determinados reconocimientos en

su legislación interna a las diversas formas de organización familiar, incluso fuera de la forma matrimonial de los derechos de un proceso de constitucionalización del derecho privado, y del derecho de familia en particular. De modo que, explica Kemelmajer (2014), este perfil constitucional de la noción de familia surge del bloque constitucional federal y se debe, en consecuencia, garantizar el resguardo de la familia entendida en sentido amplio. Por ejemplo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José, Costa Rica, 1969

Artículo 17.- Protección de la familia.1°. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado.2°. Se reconoce el derecho del hombre y la mujer a contraer matrimonio y a fundar una familia si tienen la edad y las condiciones requeridas para ello por las leyes internas, en la medida en que éstas no afecten al principio de no discriminación establecido en esta Convención.3°. El matrimonio no puede celebrarse sin el libre y pleno consentimiento de los contrayentes.4° Los Estados Partes deben tomar medidas apropiadas para asegurar la igualdad de derechos y la adecuada equivalencia de responsabilidades de los cónyuges en cuanto al matrimonio, durante el matrimonio y en caso de disolución del mismo. En caso de disolución, se adoptarán disposiciones que aseguren la protección necesaria a los hijos, sobre la base única del interés y conveniencia de ellos. 5°. La ley debe reconocer iguales derechos tanto a los hijos nacidos fuera del matrimonio como a los nacidos dentro del mismo.

La Declaración Universal de Derecho Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948:

Artículo 16.- 1. Los hombres y las mujeres, a partir de la edad núbil, tienen derecho, sin restricción alguna por motivos de raza, nacionalidad o religión, a casarse y fundar una familia; y disfrutarán de iguales derechos en cuanto al matrimonio, durante el matrimonio y en caso de disolución del matrimonio. 2. Sólo mediante libre y pleno consentimiento de los futuros esposos podrá contraerse el matrimonio. 3. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado.

Es así que, toda la organización jurídica de las relaciones familiares requiere superar el test de constitucionalidad, adecuándose a los principios y directrices impuestos por el sistema de protección de los derechos humanos. Entre ellos, el derecho a formar una familia –sin privilegiar un determinado tipo de familia–; el principio de no discriminación; el principio de solidaridad en las relaciones familiares. Todo ello en función de un modelo de sociedad pluralista, que asegure el respeto a diferentes opciones de vida, sin que ello implique decisiones valorativas respecto de éstas.

c) *El principio de la realidad.* Además del impacto del sistema de derechos humanos y de la constitucionalización del derecho de familia, Pellegrini suma otro argumento a la justificación de la necesidad de regulación legal, al que denomina «realista»: las personas forman familias sin contraer matrimonio. Durante el desarrollo de la vida familiar convivencial surgen efectos jurídicos que dan origen a numerosos planteos judiciales y quedan, las soluciones judiciales a estos planteos, con un fuerte grado de imprevisibilidad, lo que entorpece las garantías mínimas de seguridad jurídica en las entre los convivientes y los terceros.

En este punto es conveniente remitirse al texto de Kemelmajer, Lloveras y Herrera (2014), donde las autoras desde una visión sociológica y jurídica, explican que, en la actualidad, las funciones de familia están centradas en los afectos y en el bienestar de sus integrantes. El núcleo familiar es el cimiento de la vida cotidiana y la socialización de los hijos, se han modificado las representaciones sociales y el matrimonio ha dejado de ser el único horizonte para la vida en común. Más que un rechazo al compromiso la decisión de no casarse es el resultado de la redefinición de la unión como una cuestión eminentemente privada.

En resumen, para realizar el planteo regulatorio de las uniones convivenciales, la Comisión Redactora del Anteproyecto, debió tener en cuenta las variables que se enumeraron, para crear un sistema de regulación de esta figura jurídica, que garantice la protección de esta forma familiar diferente del matrimonio, en cumplimiento de lo ordenado en los tratados internacionales de derechos humanos, pero sin avanzar sobre la autonomía de la voluntad de los individuos, que es la característica fundamental de éstas uniones.

4.2. Fundamentos de la Comisión Redactora para la incorporación

La Comisión Redactora del Anteproyecto de Reforma y Unificación del Código Civil y Comercial de la Nación de la Comisión de Reformas designada mediante decreto presidencial 191/11 y que diera lugar a la reforma del Código Civil argentino (2014), expone en los Fundamentos del Anteproyecto, una primera idea general sobre los factores que determinaron la incorporación del fenómeno social de la “uniones convivenciales” como una nueva forma de familia regulada por el derecho privado. En los fundamentos del Libro Segundo, los redactores realizan una especie de introducción que expone claramente los cimientos de la reforma en lo que respecta a Derecho de Familia:

La llamada “constitucionalización del derecho civil” y la incorporación de los tratados de derechos humanos en el bloque constitucional (artículo 75, inciso 22, Constitución Nacional) han tenido fuerte impacto en el derecho de familia. El Anteproyecto sigue de cerca la evolución producida y la aparición de nuevos principios, en especial, el de “*democratización de la familia*”, de tanto peso, que algunos autores contemporáneos entienden que se ha pasado del “derecho de familia” al “derecho de las familias” en plural; esta opinión se sustenta – entre otras razones - en la amplitud de los términos del artículo 14 bis de la Constitución Nacional que se refiere de manera general a la “protección integral de la familia”, sin limitar esta noción (de carácter sociológico y en permanente transformación) a la familia matrimonial intacta. Por eso, la familia clásica con base en el matrimonio heterosexual debe compartir el espacio con otros núcleos sociales que también constituyen familias, como, por ejemplo, las fundadas a partir de una unión convivencial, las que se generan tras la ruptura de una unión anterior, habiendo o no hijos (conformación familiar que se conoce en doctrina –y en menor medida, en la jurisprudencia- como “familia ensamblada”), las que aparecen reconocidas por la ley 26.618, etcétera.(Comisión Redactora del Anteproyecto de Reforma y Unificación del Código Civil y Comercial de la Nación de la Comisión de Reformas designada mediante decreto presidencial 191/11, 2014).

Al mismo tiempo señala la Comisión Redactora que la Reforma Constitucional de 1994 implicó la aceptación de diferentes formas de organización familiar, fenómeno reconocido en diversas leyes especiales y en la jurisprudencia, que han otorgado algunos efectos jurídicos a las relaciones afectivas que cumplen determinados requisitos concretamente de estabilidad, permanencia, singularidad y publicidad. El avance de la jurisprudencia y de la legislación local en la materia es manifiesto.

Desde la obligada perspectiva de derechos humanos, hallándose involucrados el derecho a la vida familiar, la dignidad de la persona, la igualdad, la libertad, la intimidad y la solidaridad familiar, la regulación de las convivencias de pareja, instituye un mandato que el Anteproyecto debe plasmar. Debiendo conjugarse y articularse estos derechos de forma armónica y coherente con el régimen jurídico matrimonial.

En la tracción entre la autonomía de la voluntad, es decir la libertad de optar entre casarse y no casarse, y el orden público, entendido como el respeto por valores mínimos de solidaridad consustanciales a la vida familiar; el Anteproyecto reconoce efectos jurídicos a las convivencias de pareja, pero de manera limitada.

Manteniendo las diferencias entre las dos formas de organización familiar, con fundamento en que, respetando lo prescripto por el art. 16 de la Constitución Nacional, es posible brindar un tratamiento diferenciado a modelos distintos de familia.

5. Disposiciones Generales

5.1 Concepto

Previo a estudiar el concepto de unión convivencial que establece el Código Civil y Comercial Nación en su art. 509, siguiendo con la línea de trabajo que se han planteado en el presente capítulo; se expondrán los conceptos esbozados por la doctrina, antes reforma del Código Civil. Destacando que estas definiciones precedentes, refieren en su mayoría al concubinato.

Así pues, Fleitas Ortiz de Rozas y Roveda (2009) explican que la definición del concepto de concubinato en sí tiene el margen de discrecionalidad propio de toda cuestión verbal; al que se agregan las connotaciones morales de la cuestión. Citan como ejemplo a López del Carril, que opta por establecer sus propias definiciones, llamando “unión libre” a “la comunicación o trato de la mujer que habita con algún hombre como si fuera su marido, siendo ambos libres y solteros, y pudiendo contraer entre sí, legítimo matrimonio”; y reservando la denominación “concubinato” para “la unión irregular, adulterina, incestuosa y siempre de carácter y orden inmoral”. Este criterio, que exponen los juristas, parece utilizado en el art. 223 del antiguo Código Civil, al establecer que en los matrimonios anulados cuando hubiere mala fe de ambos contrayentes la unión se reputará como concubinato, y en la nota al art 325 donde subyace un criterio disvalioso hacia este tipo de uniones.

Por su parte Borsset y Zanoni (2015), definen al concubinato como la unión permanente de un hombre y una mujer que, sin estar unidos en matrimonio, mantienen una comunidad de habitación y de vida similar a la que existe entre cónyuges.

El Código Civil y Comercial de la Nación, éste utiliza el término uniones convivenciales, alejándose de la expresión tradicional concubinato. Es así que en su art. 509, las define como la unión basada en 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.

De este concepto surgen los elementos característicos de las uniones convivenciales, que las distinguen de cualquier otro tipo de relación que pueda quedar comprendida en esta categoría jurídica.

Remarca la norma la necesidad de la existencia de una relación afectiva. Así lo manifiesta Lloveras (2015), el elemento esencial de toda vinculación afectuosa o entrañable es esta relación de tipo afectiva.

Borsset y Zanoni (2015), por su parte, realizan una crítica de dicho concepto, destacando que la disposición omite señalar que estas relaciones se dan fuera del matrimonio, aun cuando pueda parecer obvio.

En resumen, Lloveras (2015) considera que la unión convivencial importa una forma familiar de dos personas, sin distinción de sexo, que conviven, ligadas por un

proyecto de vida en común y que cuenta con los caracteres que fija la ley: singularidad, publicidad, notoriedad y estabilidad.

5.2 Caracteres

El art. 509 del Código Civil y Comercial define los elementos característicos que contiene la unión convivencial. En efecto, por un lado, da los dos requisitos esenciales para su existencia que son la convivencia y el proyecto de vida en común; y por otro los caracteres de estas uniones. Así, siguiendo el planteo de Lloveras (2015), es posible enumerar los siguientes:

Singularidad: demanda que todos los elementos que conforman la unión convivencial se presenten entre las dos personas que la constituyen

En este sentido destaca Solari (2015) que la unión debe ser monogámica, excluyéndose cualquier otra forma de convivencia. De esta manera, bajo la denominación de uniones convivenciales solamente quedarán incluidas las uniones afectivas de pareja constituida por dos personas. En consecuencia, representa un correlato con el matrimonio, en donde la institución queda reducida a la unión de dos personas, no contemplándose las uniones afectivas de tres o más personas.

Publicidad: Lloveras (2015) expresa sobre este particular que debe exteriorizarse al conocimiento de toda la comunidad. Su existencia es un resabio de la noción tradicional de la apariencia de estado matrimonial, es decir, que en la mirada de los terceros se presente como un vínculo conocido, no ocultado, ni encubierto o reservado.

Solari (2015) por su parte, la analiza conjuntamente con la de notoriedad, y expone, en coincidencia con Lloveras (2015), que la unión debe ser asumida externamente por sus integrantes en su respectivo círculo familiar y social. Por lo que resulta necesario que los terceros le brinden el trato de tales. Sin dicho elemento no podría concebirse la idea de una convivencia en el sentido de la ley.

Notoriedad: Debe ser evidente e innegable la existencia de una relación afectiva. Así lo considera Lloveras (2015) expresando que ésta característica implica

el conocimiento que se tenga o puede tenerse socialmente de la existencia y opera como dispositivo para demostrar la misma.

Estabilidad: El elemento de la estabilidad, afirma Solari (2015) se halla íntimamente vinculado a la permanencia de la unión. Se requiere que la unión se prolongue durante algún tiempo, lo que lleva a su correlativa estabilidad. Esto significa que la vida en común lo es en forma ininterrumpida, con signos de continuidad permanente y no esporádica.

Al mismo tiempo Lloveras (2015) destaca que la estabilidad y el transcurso de los años, están íntimamente relacionados, dado que la convivencia por cierto tiempo es un factor que permite consolidar la relación y a la vez proporcionar efectos jurídicos. El elemento de la estabilidad se halla vinculado a la permanencia de la unión. Se requiere que la unión se prolongue durante algún tiempo, lo que lleva a su correlativa estabilidad. Esto significa que la vida en común lo es en forma ininterrumpida, con signos de continuidad permanente y no esporádica.

Permanencia: En cuanto a ésta última característica de la unión convivencial, Lloveras (2015) indica que implica la existencia de un lapso de duración de la convivencia a los efectos que pueda generar consecuencias jurídicas. Es exigido un período no menor de dos años, conforme los establece el art. 510 del Código Civil y Comercial, para reconocer a la unión eficacia y trascendencia jurídica.

5.3 Estructura en el Código Civil y Comercial de la Nación

En la actualidad, la función más importante es que "la familia es un medio de socialización del individuo", vehículo de transmisión de pautas de comportamiento, de tradiciones, de hábitos, de usos y creencias, así lo expone Lloveras (2015).

Desde esta mirada, explica la autora, el Código Civil y Comercial, en el Libro Segundo destinado a las relaciones de familia (arts. 401 a 723), aborda en el Título III, las Uniones Convivenciales (arts. 509 a 528). Al regular esta conformación familiar, además de sentar sus principios, exigencias, condiciones, entre otros elementos, la ley prevé los efectos que generan estas uniones, tanto durante la permanencia de ambos miembros en la unión como las secuelas después de la ruptura de esta unión. El diseño

legislativo de la familia convivencial transita desde el origen y prueba, recorre los pactos posibles en estas uniones, diseñando los efectos durante la convivencia y frente a la extinción o cese de la unión convivencial.

Quedando conformada la estructura de la siguiente forma: Libro Segundo Relaciones de Familia; Título III: Uniones Convivenciales; Capítulo 1: Constitución y prueba (arts. 509 a 512); Capítulo 2: Pactos de Convivencia (arts. 513 a 517); Capítulo 3: Efectos de las Uniones Convivenciales durante la convivencia (arts. 518 a 522); Capítulo 4: Cese de la Convivencia. Efectos (arts. 523 a 528).

5.4. Requisitos de validez

Siguiendo el camino que marca el articulado del Código Civil y Comercial, encontramos que el texto del art. 510 establece los requisitos que deben cumplir las uniones convivenciales para el reconocimiento de los efectos jurídicos previstos en el Título III. Se enumeran en los siguientes incisos:

a) *Los dos integrantes sean mayores*: Explica Lloveras (2015) que el requerimiento se vincula con la existencia de madurez psíquica y afectiva exigible y necesaria para la consolidación de una convivencia estable.

Solari (2015) plantea en este sentido, una situación particular. Siendo que la edad requerida coincide con la aptitud nupcial exigida para el matrimonio y que se requiere un mínimo de dos años de convivencia, personas recién podrían estar amparadas en este tipo de uniones a los veinte años de edad. Considera que habría sido conveniente prever dicha hipótesis, permitiendo que a los fines del plazo mínimo de dos años pueda suponerse la convivencia anterior a los dieciocho años. De lo contrario, hasta la edad de veinte años la persona no podría alegar los efectos derivados de tales uniones.

b) *No estén unidos por vínculos de parentesco en línea recta en todos los grados, ni colateral, hasta el segundo grado*: Expone Kemelmajer (2014) sobre este particular, que se observa en estas uniones la misma línea de impedimentos dirimentes que para el matrimonio, previstos en los arts. 403 inc. a, b y c del Código Civil y Comercial.

c) *No estén unidos por vínculos de parentesco por afinidad en línea recta*: Del análisis de este inciso surge que la prohibición corresponde a quienes estén relacionados por vínculos en línea recta en todos los grados, encontrándose por lo tanto comprendidos todos los ascendientes y descendientes de quien fuera conyugue de uno de los convivientes (el suegro, el yerno, la suegra y la nuera, el padre afín y el hijo afín entre otros) Así lo analiza Lloveras (2015), y agrega que la limitación no alcanza la línea colateral afín.

d) *No tengan impedimento de ligamen ni esté registrada otra convivencia de manera simultánea*. Este inciso vamos a desglosarlo en dos, por un lado, el *impedimento de ligamen* que hace referencia, según Solari (2015), a la existencia de un matrimonio anterior subsistente por parte de uno de los miembros de la unión. En consecuencia, si éste integrante de la pareja, que se encuentra separado de hecho de su cónyuge, inicia una relación convivencial, ésta última no estará contemplada en la regulación legal que brinda el código, por prolongada que fuere la misma.

Por otro lado, en la referencia a *otra convivencia registrada de manera simultánea*, explica el texto de Kemelmajer, Lloveras y Herrera (2014), que la registración produce consecuencias en orden a los efectos de la unión convivencial, operando como un condicionante que la priva de tales efectos en caso de anteceder o coexistir otra convivencia registrada.

e) *Mantengan la convivencia durante un período no inferior a dos años*. De acuerdo con Lloveras (2015), se presentan en este punto dos hipótesis: a) que la unión comience a tener efecto una vez cumplido el plazo de dos años. b) que, una vez transcurrido el periodo de dos años, el efecto sea retroactivo a la fecha de inicio de la convivencia. Por una cuestión lógica, se debe considerar que la finalidad de la norma es que el reconocimiento sea retroactivo al tiempo en que se configuró la unión.

5.5. Registración y prueba

El art. 511 del Código Civil y Comercial hace referencia de la registración de estas uniones de hecho, instituyendo que su existencia, extinción y los pactos que los convivientes hayan celebrado, deben inscribirse en el registro que corresponda a la

jurisdicción local, sólo a los fines probatorios. Agrega el artículo que no procede una nueva inscripción de una unión convivencial sin la previa cancelación de la preexistente. Ambos convivientes deberán solicitar la registración de su existencia.

Del texto de la norma es posible inferir que es facultad de los convivientes inscribir la unión, el cese de la misma y los pactos que hayan celebrado durante la vida en común y posteriormente; que la inscripción que plantea el código es *ad probationem*, solo a los efectos de la prueba y no es de carácter constitutivo; y finalmente que la unión convivencial no podrá ser registrada si existe otra previamente inscrita.

Este artículo se encuentra directamente relacionado, con el art 512 del Código Civil y Comercial, que determina la amplitud probatoria para la existencia de las uniones convivenciales, pues reza: “La unión convivencial puede acreditarse por cualquier medio de prueba; la inscripción en el Registro de uniones convivenciales es prueba suficiente de su existencia” (art. 512, C.C y C, 2015).

Resulta oportuno en este punto, remitirse a los fundamentos del Anteproyecto de Reforma del Código Civil y Comercial, donde la Comisión Redactora (2014) expone que se adopta una postura intermedia en torno a la registración. Las convivencias que no se registran y que cumplen todos los requisitos mencionados pueden ser reconocidas como tales y generar los efectos jurídicos pertinentes a pesar de su falta de registración, si prueban todos los recaudos por otros medios. La registración no es un requisito para la existencia o configuración de las convivencias, sino para facilitar su prueba y, en algún caso, para oponibilidad a los terceros.

5.6. Pactos de Convivencia

El Capítulo 2 del Título III Uniones Convivenciales del Código Civil y Comercial, está dedicado a los Pactos de Convivencia. Corresponde destacar que, aunque el código no da una definición de pactos de convivencia, la doctrina ha elaborado algunos conceptos. Entre ellos está el de Lloveras (2015), que nos dice que: se trata de convenciones o contratos que tienen como fin normar las relaciones futuras

entre los convivientes y su contenido puede ser patrimonial o extrapatrimonial, debiendo concretarse por escrito.

Para la regulación de estas convenciones el Código Civil y Comercial establece, en el art 513, como principio general a la autonomía de la voluntad. Así lo explica la Comisión Redactora del Anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación en sus Fundamentos (2014), exponiendo que el Anteproyecto da prioridad la autonomía de la voluntad de los convivientes; debiendo ser expresada en forma escrita y encontrarse inscripta. Esta libertad no es absoluta; por eso, esos pactos no deben ser contrarios al orden público, ni conculcar el principio de igualdad entre los miembros de la pareja, ni afectar derechos fundamentales de cada uno de sus integrantes y así queda plasmado en el art. 515 del Código Civil y Comercial.

El art. 514 determina que el contenido de estos pactos podrá referirse entre otras cuestiones a las contribuciones a las cargas del hogar durante la vida en común; la atribución del hogar común, en caso de ruptura; y la división de los bienes que obtengan los convivientes, por el esfuerzo común, una vez que cese la convivencia.

Los pactos podrán ser modificados y rescindidos por acuerdo de partes (art.515), siendo el cese la convivencia causal de extinción de éstos para futuro (art. 514). Sólo podrán ser oponibles a terceros a partir de su inscripción en el registro correspondiente, hasta tanto solo serán válidos entre partes (art. 517).

Es importante aclarar que el estudio de los pactos convivenciales requiere de un profundo análisis, las expresiones doctrinarias respecto de éstos, su contenido y alcance son extensas e interesantes, sin embargo, no se ahondará en este fenómeno, por no tratarse de un tema relevante a los fines de esta investigación.

5.7. Efectos de las Uniones Convivenciales durante la convivencia

En cuanto a la regulación de los efectos jurídicos que surgen de las uniones convivenciales resulta pertinente observar que la estructura legislativa del Código Civil y Comercial, presenta una ordenación mínima de las consecuencias que surgen durante la convivencia. Esto se debe a que uno de los principios rectores de este fenómeno es el de la autonomía de la voluntad. Es decir que serán los convivientes quienes acordarán las normas que regirán su relación afectiva.

Aunque existe un “piso mínimo obligatorio” basado en los principios de solidaridad y responsabilidad familiar, que deben existir en todas las formas de organización familiar, y que imponen ciertos límites para resguardar los derechos fundamentales que hacen a la convivencia.

5.7.1 Relaciones Patrimoniales

Cómo se puede apreciar a lo largo de todo este capítulo, las relaciones de los convivientes se rigen por el principio de autonomía de la voluntad. En el caso de las patrimoniales, conforme lo establece el art. 518 del Código Civil y Comercial se rigen por lo estipulado por las partes en el pacto de convivencia. A falta de éste, cada conviviente ejerce libremente las facultades de administración y disposición de los bienes de su titularidad; ello con la restricción prevista por el art. 522 para la protección de la vivienda familiar y de los muebles indispensables que se encuentren en ella.

La doctrina es coincidente en que, más allá de esta libertad con que cuentan los convivientes, existe lo que algunos autores denominan “núcleo duro” y otros “piso mínimo obligatorio”; que impone ciertos límites para resguardar los derechos fundamentales que hacen a la convivencia familiar y a la defensa de los más vulnerables. Así, explica Lloveras (2014), éste piso mínimo de toda unión convivencial, es el conjunto normativo integrado por los arts. 519, 520, 521 y 522 Código Civil y Comercial. Por tanto, no puede ser negociado, dejado de lado,

derogado o modificado por los convivientes; hayan o no formulado un pacto de convivencia, así lo establece el art 513. Componen este “núcleo duro” el deber de asistencia recíproca, el de contribución, la responsabilidad solidaria por ciertas deudas y la protección de la vivienda familiar.

Desde el punto de vista de esta investigación se puede colegir que éste piso mínimo obligatorio planteado por el legislador no es más que una respuesta ecuánime, a la necesidad de regulación de las uniones convivenciales, sin sobrepasar la libertad que las caracteriza, garantizando la protección de los individuos que forman parte de ella.

5.7.2. Asistencia

Durante la unión los convivientes se deben asistencia, este derecho-deber plasmado en el art. 519 del Código Civil y Comercial, forma parte del piso mínimo, al que hace referencia Lloveras (2014), por lo tanto, es de cumplimiento obligatorio y no puede negociarse, dejarse sin efecto o modificarse, exista o no pacto convivencial.

La Comisión Redactora del Anteproyecto de Reforma del Código Civil y Comercial (2014) se refiere a este efecto de las uniones convivenciales como un derecho básico derivado del principio de solidaridad familiar.

En el matrimonio la asistencia se encuentra regulada diferenciando dos aspectos, por un lado, la asistencia moral o espiritual prevista en el art. 431 del Código Civil y Comercial; y por otro la asistencia material o alimentaria del art. 432. En las uniones convivenciales no resulta así, pues no existe tal diferenciación, se regula en un solo artículo ambos aspectos del mismo deber.

Así lo entienden Herrera, Carmelo y Picasso (2015) en el comentario que realizan a esta norma. Plantean estos autores que las partes, mediante pacto, pueden elevar la protección del piso mínimo asistencial y fijar, por ejemplo, en caso de ruptura, un derecho alimentario a favor de la parte menos favorecida económicamente. Lo que los convivientes no pueden hacer es pactarla exclusión del deber de asistencia. En caso de incluir esta parcialidad dentro del pacto, la cláusula

que lo contenga se tendrá por no escrita y se aplicará en forma supletoria lo prescripto en el art. 518 Código Civil y Comercial.

5.7.3. Contribución a los gastos del hogar

El artículo 520 del Código Civil y Comercial regula la contribución a los gastos del hogar para los convivientes, estableciendo que tienen obligación de contribuir a los gastos domésticos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 455. Ésta última norma refiere al deber de contribución de los cónyuges en el matrimonio.

Por lo tanto, se puede colegir que es deber de los convivientes contribuir a los gastos domésticos. Entendiéndose por éstos a su propio sostenimiento y el del hogar; de los hijos comunes; de los hijos menores de edad, con capacidad restringida o con discapacidad de uno de los cónyuges que conviven con ellos; en proporción a sus recursos.

En este sentido analiza Lorenzetti (2015) que éste deber de contribuir a los gastos del hogar conforma parte del bloque de deberes que todo conviviente debe cumplir mientras dure la unión. Por tratarse de una norma de orden público, los integrantes no pueden restringirla ni justificar su incumplimiento, esgrimiendo el argumento del ejercicio de su autonomía. Esta restricción a la libertad, que impone como imperativo el deber de contribución, tiene su fundamento en el principio de solidaridad familiar, es decir, en la responsabilidad que implica transitar un proyecto de vida en común tanto en su faceta espiritual como patrimonial.

Para completar este razonamiento, en cuanto del alcance de la obligación, el código establece su vigencia únicamente durante la convivencia, pero, manifiestan Herrera, Carmelo y Picasso (2015), que las partes pueden celebrar un pacto escrito, elevando este piso mínimo y extendiendo la contribución después del cese de la convivencia.

Asimismo, en lo que refiere al carácter de esta carga, el código dispone que cada integrante deba colaborar en proporción a sus recursos, considerándose a las tareas personales que realiza uno de los convivientes, el cuidado de los hijos, las tareas domésticas de la casa, etc., como aporte al cumplimiento de esta obligación.

Remitiéndose nuevamente en este punto al art. 455 del Código Civil y Comercial que les otorga un valor económico, no solo espiritual.

5.7.4. Responsabilidad de las deudas frente a terceros

Continuando con la enumeración de los efectos que se derivan de las uniones convivenciales, se hará referencia a lo establecido por el art. 521 del Código Civil y Comercial que instituye la responsabilidad solidaria de los convivientes por las deudas que uno de ellos hubiera contraído con terceros. Aquí, nuevamente, envía el código a un artículo correspondiente al régimen patrimonial para el matrimonio, en este caso el 461.

Se deduce, conforme lo preceptúa ésta última norma, que el alcance de esta solidaridad comprende a las obligaciones contraídas por uno de ellos para solventar las necesidades ordinarias del hogar o el sostenimiento y la educación de los hijos. No obstante, fuera de estos casos, ninguno de los cónyuges responde por las obligaciones del otro, salvo pacto en contrario.

5.7.5. Protección de la vivienda familiar

El derecho de acceso a la vivienda es un derecho humano, de este modo lo define Kemelmajer del Carlucci (1998). Este derecho encuentra su fundamento en el art. 14 bis de la Constitución Nacional que garantiza la protección integral de la familia y el acceso a una vivienda digna.

En este sentido, expone Solari (2015) que el derecho humano a la vivienda surge de los tratados internacionales con jerarquía constitucional, contenidos en el art. 75, inc. 22 de la Carta Magna, entre ellos podemos citar a modo de ejemplo a la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales entre otros.

Es por ello, continúa diciendo el autor, que, de acuerdo con el alcance de los tratados señalados, la protección constitucional del derecho a la vivienda familiar debe extenderse a todo tipo de uniones, entre ellas las uniones convivenciales; no puede sólo circunscribirse al matrimonio. Por lo tanto, resulta indiscutible, la exigencia de considerar normas legales internas que protejan la vivienda familiar entre convivientes.

De acuerdo con lo que manifiesta Solari (2015), resulta un acierto del legislador esta normativa, que contempla previsiones específicas sobre la vivienda familiar en lo atinente a las uniones convivenciales. Tres son las disposiciones que se observan en este título sobre la protección de la vivienda familiar: en el art. 522 durante la normal convivencia de la pareja; después de la extinción de la unión y en vida de las partes contenidas en el art. 526, y finalmente, para la hipótesis de muerte de uno de los convivientes plasmada en el art. 527.

En esta investigación se analizarán las especificaciones y alcances del artículo 522 del Código Civil y Comercial que preceptúa que, si la unión convivencial se encuentra inscrita en el Registro correspondiente, ninguno de los convivientes puede, sin el consentimiento del otro, disponer de los derechos sobre la vivienda familiar, ni de los muebles indispensables de ésta, ni trasladarlos fuera de la vivienda.

En caso de falta de asentimiento, será el juez quién autorizara la disposición del bien, si es prescindible y el interés familiar no resulta comprometido. Si no media esa autorización, el que no ha dado su asentimiento puede demandar la nulidad del acto dentro del plazo de caducidad de seis meses de haberlo conocido, y siempre que continuase la convivencia.

La vivienda familiar no puede ser ejecutada por deudas contraídas después de la inscripción de la unión convivencial, excepto que hayan sido contraídas por ambos convivientes o por uno de ellos con el asentimiento del otro.

5.8. Cese de la Convivencia

El Código Civil y Comercial de la Nación enumera, en su art 523, las causales de cese de la unión convivencial a saber: muerte de uno de los convivientes; sentencia

firme de ausencia con presunción de fallecimiento de uno de los convivientes; por matrimonio o nueva unión convivencial de uno de sus miembros; el matrimonio de los convivientes; mutuo acuerdo; voluntad unilateral de alguno de los convivientes notificada fehacientemente al otro; cese de la convivencia mantenida.

Aclara la norma, que la interrupción de la convivencia no implica su cese si obedece a motivos laborales u otros similares, siempre que permanezca la voluntad de vida en común.

En el comentario al artículo realizado por Herrera, Carmelo y Picasso (2015) los juristas explican que esta enumeración que realiza el código es de carácter taxativo. Y que los distintos supuestos que dan lugar al cese de la unión convivencial pueden clasificarse de acuerdo al origen de su configuración en: a) hechos ajenos a la voluntad de uno o ambos integrantes de la unión (la muerte, la ausencia con presunción de fallecimiento) ;o b) hechos que hacen al libre juego de la autonomía de los integrantes (matrimonio o nueva unión de uno de sus miembros, matrimonio entre los miembros, acuerdo de ambos, por decisión de uno de ellos notificada fehacientemente al otro, o por el cese ininterrumpido de la convivencia).

El sistema de regulación del Código Civil y Comercial destina el articulado del Capítulo 4 regular los efectos post cese de la unión. Debiendo dejar en claro, expresan los autores, que estos efectos solo se aplican en caso de inexistencia de pacto en contrario, pues conforman el piso mínimo de derechos obligatorios.

6. Conclusión Parcial

Una vez recorrido el camino de la evolución de las uniones convivenciales, es posible concluir que su recepción y sistematización por parte del Código Civil y Comercial de la Nación eran inevitables.

El grado de madurez alcanzado por nuestro ordenamiento jurídico; el crecimiento de la doctrina y jurisprudencia en el tema; el impulso de la reforma constitucional de 1994, con la incorporación de los tratados internacionales de derechos humanos y la formación del bloque constitucional federal; no hacían más que prever la reforma del Código Civil Ley 340 del año 1869, plasmada en el Código Civil y Comercial de la Nación, Ley 26.994, en el año 2014.

Respecto de la figura legal propiamente dicha, uniones convivenciales, es importante citar un epígrafe de la publicación de la jurista Nora Lloveras (2014), que resume el espíritu del código en la regulación de estas uniones; reza el título “Uniones Convivenciales: libertad con responsabilidad y solidaridad”. El respeto a la autonomía de la voluntad de los convivientes, estableciendo límites para la protección de los individuos, sus familias y los terceros, sin avasallar la libertad tan característica de estas uniones, es la característica fundamental de la legislación vigente.

Ahora bien, lo que resulta importante destacar de lo expuesto en este primer capítulo, a los fines de este trabajo de investigación, es que, aunque las uniones convivenciales no se encuentran equiparadas con el matrimonio, ambas son consideradas por el Código Civil y Comercial como vías válidas para formar una organización familiar. Es en ese sentido, en virtud de lo establecido en los arts. 14 bis, 16 y 19 de nuestra Carta Magna y de lo señalado en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos de jerarquía constitucional, que proclaman el respeto por las libertades individuales, la no discriminación y la protección de la familia en todas sus formas, más allá de la unión matrimonial; que convivientes y casados se encuentran en un plano de igualdad ante el ordenamiento jurídico nacional.

Capítulo II
Autonomía del Derecho Tributario

Introducción

Para el estudio de los temas que se suceden en el presente capítulo y el siguiente, es preciso trazar un esquema comprensible que vaya de lo general a lo particular. De modo que, en este título, se abordarán nociones generales del derecho tributario, que resulta pertinente exponer previo a ingresar en el examen del eje de la problemática propiamente dicha.

Así pues, se referirá a la autonomía del derecho tributario, los diferentes planteos doctrinarios y jurisprudenciales al respecto; la respuesta legislativa a este fenómeno con el análisis del art. 1 de la Ley de 11.683 de procedimiento tributario; y la relación de esta rama del ordenamiento jurídico con el Derecho Privado en correlación al fenómeno de las uniones convivenciales en el marco de la Ley de impuesto a las ganancias.

1. La autonomía del Derecho Tributario

Para referir a la autonomía del derecho tributario, es necesario analizar las diferentes posiciones doctrinarias que se han expresado al respecto, pues no han sido pacíficas.

En primer lugar, advierte Villegas (2016) el concepto autonomía en el ámbito de las ciencias jurídicas es equivoco y adolece de una vaguedad que obstaculiza la valoración de las diferentes posiciones. Cómo resultados surgen tantas concepciones como jurisprudencias han tratado el tema.

Así pues, según la posición doctrinaria en que se enrole serán diferentes las soluciones planteadas ante el conflicto normativo.

La jurisprudencia, por el contrario, ha sido conteste en su enfoque, siguiendo los lineamientos planteados en el art. 1 de la Ley 11.683 de procedimiento tributario.

Seguidamente se analizarán las expresiones vertidas por la doctrina, la jurisprudencia y por la legislación respecto de esta problemática.

1.1 Posiciones doctrinarias.

Previo al análisis de la noción de autonomía es necesario considerar la unidad del derecho. Así lo destaca Villegas (2016), quien agrega que esa unidad echa abajo toda posibilidad de independencias absolutas y límites cerrados entre sus ramas. Los diferentes sectores que conforman el derecho en su esencia son partes de una única unidad real: el orden jurídico de un país, que representa la emanación de orden social vigente.

La autonomía no puede pensarse de forma absoluta, pues cada rama del derecho es parte solidaria de un conjunto. Claro ejemplo de ello es la relación jurídica tributaria, que resulta una especie de relación jurídica, existente en todos los ámbitos del derecho. Es así que independientemente del grado de autonomía que se le dé al derecho tributario, no puede ser concebido por separado del resto de las ramas. “Todas ellas están ligadas en un todo inescindible (uno universo iure). La autonomía es a la unidad como los radios a la esfera” (Villegas, 2016, pág. 169).

Aclara que a pesar de que las regulaciones jurídicas son cada vez más numerosas y se han agrupado en ramas especializadas, ello no atenta contra este concepto de unidad. El derecho es uno y cuando el legislador dicta reglas lo hace para todo el sistema jurídico, no hay un legislador para cada especialidad. Sus objetivos se encuentran contenidos en la Constitución Nacional cuyo Preámbulo anuncia los fines perseguidos.

Por su parte, Godoy (1992) prefiere no utilizar el término autonomía, ya que opina que se corre el riesgo de dar una falsa creencia de que el derecho está conformado por partes autosuficientes, sin tomar en cuenta la perspectiva del conjunto del derecho de determinado estado. No obstante, considera al derecho tributario como rama jurídica, basando su postura en la importancia de los tributos, los recursos públicos genuinos para el ejercicio de la actividad financiera del estado.

Entiende que sólo es autónomo el sistema jurídico de un estado nacional frente a otros estados nacionales.

Discrepando, la jurista García Vizcaíno (1996), concibe que el derecho tributario en su totalidad sea autónomo, en el sentido de que cuenta con principios, conceptos e instituciones propias. Manifiesta además que:

Ello no implica que se haya independizado del derecho. Autonomía no es independencia, dado que aquélla implica interrelación (no estanqueidad), armonía de disposiciones, en especial, con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, así como con la división de competencias que deriva de la ley fundamental (García Vizcaíno, 1996, pág. 147).

La idea de rama jurídica genérica del derecho tributario pertenece a una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, los coordina y armoniza, para lograr una mejor comprensión. Tal rama jurídica genérica es, a su vez, subsistema de un sistema mayor, que es el derecho.

Desde otra perspectiva, el derecho tributario es un género que incluye ciertas especies como el derecho tributario constitucional, el derecho tributario material o sustantivo, el derecho tributario formal, el derecho tributario penal, el derecho tributario procesal, el derecho tributario interestadual y el derecho tributario internacional. Las leyes y disposiciones que de ellas derivan deben tener un contenido razonable, justo, valioso, en armonía con los principios, declaraciones y garantías que surgen explícita o implícitamente de la Constitución Nacional.

Enfatiza García Vizcaíno (1996) que el concepto de autonomía no supone desintegración, sino ser parte de un todo al que no se opone: una rama del derecho autónoma se nutre y concilia con el derecho como totalidad. En consecuencia, los fines del derecho tributario deben guardar armonía con los fines del derecho en general, ello no contradice a la autonomía.

Según esta autora las distintas visiones doctrinarias pueden ser resumidas en el siguiente orden:

a) *Las que niegan la autonomía del derecho tributario y lo subordinan al derecho financiero.* En este sentido, García Vizcaíno (1996) cita algunos autores como Giuliani Fonrouge y D'Amelio que conciben al derecho financiero como autónomo, pues posee principios generales propios. Otros como Ingrosso plantean su

negativa con fundamento en la función de los institutos financieros y el órgano que la cumple. Están también quienes sostienen que el derecho financiero carece de autonomía y lo incluyen dentro del derecho administrativo por ejemplo Mayer, Fleiner, Orlando y Del Vecchio. Y quienes consideran al derecho tributario como rama del derecho administrativo, es el caso de Ataliba que le confiere sólo autonomía didáctica; o de Hensel, o de Blumenstein que no dejan de ponderar la autonomía del derecho tributario material.

b) Las posiciones que afirman su dependencia del derecho privado y otorgan al derecho tributario un particularismo exclusivamente legal. Menciona aquí García Vizcaíno (1996) el esbozo del jurista francés Gény quien plantea que la ley tributaria puede contener regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, rige este último.

La idea central de esta escuela civilista reside en proclamar la supremacía del derecho civil o derecho común para definir, calificar y regular las relaciones jurídicas gravadas por los distintos impuestos. Preconiza que las normas jurídicas tributarias sean dependientes de las civiles. Dumoulin, un referente de esta corriente, sostuvo, en la Edad Media, que la ley fiscal debía estar subordinada a la civil, combatiendo con esta postura el voraz saqueo llevado a cabo por señores que percibían el impuesto sobre las transmisiones, al margen de todo principio jurídico. Del mismo modo, ya en el siglo XIX, los autores franceses insistieron en el sometimiento del derecho fiscal al derecho civil.

Otros autores, afirma la jurista, no son encuadrables con facilidad en esta clasificación doctrinaria. Por ejemplo, el jurista brasileño Alfredo Augusto Bécker, pues sostiene que el vocablo autonomía sólo se lo debe entender con fines didácticos, por resultar ajeno al mundo jurídico y prestarse a múltiples interpretaciones; y que no se puede separar el derecho público del privado, en razón de que no caben normas independientes en la totalidad del sistema jurídico. Es así que para Becker (1963) la utilidad de este concepto consiste en indagar los efectos jurídicos que resultan de la incidencia de determinado número de reglas jurídicas, revelar la sucesión lógica que las reúne en un grupo orgánico y que une a este grupo a la totalidad del sistema jurídico.

c) La corriente doctrinaria que considera al derecho tributario material o sustantivo didáctica y científicamente autónomo. Han sostenido esta teoría, refiere García Vizcaíno (1996), denominada también derecho de las obligaciones tributarias, entre otros: Hensel en Alemania; Blumenstein, en Suiza; Giannini, en Italia; Valdés Costa en el Uruguay. En nuestro país, son referentes de esta escuela Jarach, Luqui, Martínez, De Juano, Martín, García Belsunce. Concretamente Jarach destaca que "en el moderno derecho tributario, siendo siempre la obligación tributaria una obligación ex lege, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un negocio jurídico" (Jarach, 1982, pág. 74).

Explica además Jarach (1980) que en las relaciones jurídicas de derecho civil y comercial se diferencian en la voluntad de las partes dos aspectos: la voluntad empírica (de realizar un negocio o una operación económica) y la voluntad jurídica (la de que el negocio encuadre dentro de determinada figura del derecho civil o comercial). Por el contrario, en el ámbito del derecho tributario, cuando las partes llevan adelante un negocio jurídico, acto o contrato, lo que importa, es el fin práctico en sí, porque, de conformidad con el principio que es la naturaleza del impuesto, el gravamen se aplica por la valoración que se hace de una realidad de riqueza. Por tanto, solo que interesa la operación práctica y es la ley exclusivamente quien establece la consecuencia jurídica tributaria de los actos, a diferencia del derecho privado que reconoce la eficacia creadora de la voluntad de los individuos.

d) Las corrientes doctrinarias que le confieren al derecho tributario autonomía. Es el caso García Belsunce (1982), la postura de este autor esboza en líneas generales que el derecho tributario tiene autonomía frente al derecho civil y al derecho administrativo. En concreto plantea que las figuras jurídicas que integran el derecho tributario, pongamos por caso impuestos, tasas y contribuciones especiales, responden a una naturaleza jurídica que derivan de una misma rama del derecho: el poder tributario. En cuanto al derecho administrativo, resalta que, como la imposición de los tributos es una atribución exclusiva del Poder Legislativo, y es, por lo tanto, una función típicamente legislativa, no administrativa.

e) Las teorías que niegan autonomía científica al derecho tributario, pero le atribuyen autonomía didáctica y funcional. La autora García Vizcaíno (1996) cita como referente de esta corriente a Guillermo Villegas a quien se reseña previamente.

Este jurista, Villegas (2016), se inclina por aceptar una autonomía didáctica del derecho tributario y también una autonomía funcional, que encuentra su fundamento en el conjunto de reglas jurídicas homogéneas que constituye. Y que funciona enlazado en un todo orgánico y singularizado.

El singularísimo normativo de este grupo de reglas le permite tener conceptos e instituciones propias y tomar, a su vez, de otras ramas como el derecho privado, conceptos e instituciones para darles otras acepciones. Pero si la ley tributaria aprovecha conceptos e institutos del derecho positivo sin darles un contenido específico, éstos tendrán el significado que les asigna su rama de origen.

Esta investigación considera que cualquiera sea la postura en la que el lector decida enrolarse, hay un denominador común en cada una de ellas, aun en las más extremas, autonomía no implica autosuficiencia y cada rama del derecho responde a un centro conector que es el sistema jurídico de un estado determinado.

1.2. El análisis de la jurisprudencia

Para observar la autonomía del derecho tributario desde la visión de la jurisprudencia nacional, se citarán seguidamente diversas resoluciones de la Corte Suprema de Justicia correspondientes a esta materia.

Este máximo tribunal, es coincidente en sus fallos, destacando que

El derecho tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a éste la preeminencia que otrora tenía sobre aquél [. . .]. Ello no quiere decir, sin embargo, que el derecho tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico ("P.A.S.A. - Petroquímica Argentina S.A." del 17/5/77, "Fallos", 297-500).

Respecto de este pronunciamiento, realizando un análisis desde la perspectiva de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, indica Echegaray (2015) que el derecho tributario utiliza conceptos iusprivatistas para captar el fenómeno que justifica contribuir, de una manera instrumental. Ello no obsta que el legislador tributario, dentro de los límites constitucionales al ejercicio del poder tributario, pueda asignarle a un vocablo empleado por el derecho privado un sentido diferente, que podrá surgir en forma explícita o bien deducirse mediante una razonable interpretación.

A este respecto, la Corte Suprema señala que en materia de interpretación de las leyes tributarias su comprensión debe efectuarse a través de una razonable y discreta comparación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que lo informan; para determinar de esta forma la voluntad legislativa. En consecuencia, deberá recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas (Fallos: 258:149).

También ha señalado respecto de la autonomía del derecho tributario que primacía no quiere decir que esta rama del derecho permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante, al formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico (Fallos: 190:142; 205:200).

Resulta conveniente entonces citar las expresiones de este máximo tribunal en autos "El Tambolar c. D.G.I., s./Acción Declarativa, s./Medida Cautelar" del 7 de septiembre de 1993, que ha determinado, con respecto de la aplicación de la normativa del Código Civil, que sólo en carácter de excepción, en la medida en que este código contiene principios o normas generales de derecho, rige también en el campo del derecho público.

Complementario de estas expresiones resulta el fallo del Tribunal Federal de la Nación, Sala E, en autos "Astilleros Alianza S.A.", del 20 de agosto de 1993, respecto del concepto de interés que, aun cuando se los denomina intereses resarcitorios o intereses moratorios, éstos deben tener su fuente en la ley. Esta institución de los intereses resarcitorios pertenece al derecho tributario material o sustantivo y trae aparejado que también sea necesaria la ley como fuente de la obligación de abonarlos,

conforme a las garantías de los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional. Así pues, la autonomía del derecho tributario impide, en este caso, aplicar supletoriamente la normativa del Código Civil. Sin embargo, en materia de imputación de pagos el Tribunal observo la conveniencia de aplicar los preceptos de este último al no existir una regulación expresa en este aspecto.

Es importante destacar que estas expresiones jurisprudenciales, son solo un ejemplo de las numerosas producidas en la materia. Sin embargo del análisis de la mismas es posible discurrir el reconocimiento, por parte de la Corte Suprema, del carácter autónomo del derecho tributario y la fijación de un único criterio a seguir para la interpretación de las leyes impositivas, esto es que se debe tener en cuenta el fin de la normativa tributaria y solo cuando no resulte de éstas leyes el alcance o sentido de sus conceptos o términos, podrá recurrirse a las normas, conceptos o términos del derecho privado, solo en carácter excepcional.

En lo que refiere al reconocimiento del concepto iusprivatista de uniones convivenciales por parte del derecho tributario, desde la perspectiva abordada en este apartado, es importante recalcar que los fallos citados son de fecha previa a la reforma del Código Civil Comercial de la Nación y la consecuente regulación de estas uniones. Así pues, no existen laudos en materia tributaria sobre este particular posteriores de la citada reforma. Del mismo modo, la legislación tributaria, no ha sufrido modificaciones que prevean el impacto de estas reformas del Derecho Privado en su normativa.

1.3 Autonomía del derecho tributario en la legislación nacional

En nuestro país la Ley 11.683 de procedimiento tributario en su art. 1 establece el criterio a seguir para la interpretación de esa ley y las leyes impositivas sujetas a su régimen. Como consecuencia determina que se atenderá al fin de la normativa impositiva y a su significación económica. Solo cuando no resulte posible fijar el alcance o sentido, conceptos o términos de estas leyes, por su letra o por su espíritu, podrá recurrirse a las normas, conceptos o términos del derecho privado.

A continuación, siguiendo el análisis del texto de Villegas (1999) se estudiarán

las partes de esta norma para poder terminar, según lo plantea el autor el verdadero alcance de la misma.

El fin de la norma tributaria. El art. 1 de la Ley 11683 comienza preceptuando que para interpretar las leyes impositivas debe apalearse al fin de éstas. Esto, indica Villegas (1999) es valor entendido en todas las disciplinas más allá de la norma de que se trate. Quien interpreta una norma debe investigar el fin propio de la ley, por tanto, debe tener en cuenta las relaciones de hecho que el legislador quiso contemplar jurídicamente. Pero resulta un error, según el criterio de este autor, recurrir a esta expresión para fundar la independencia del derecho tributario del derecho civil.

Para García Belsunce (1982) el derecho impositivo tiene un fin propio, que es asegurar al estado los recursos necesarios para cumplir con sus funciones. Es por ello que propugna la autonomía dogmática de este derecho y resalta la imposibilidad de recurrir a los principios del derecho privado por que los fines de este son opuestos a los de aquél.

En este punto, Villegas (1999) hace la salvedad que esa contradicción de fines no puede existir, pues ya que el sistema jurídico es un todo y ninguna de sus ramas puede tener fines propios ajenos a él. Los fines son ajustados a todo el sistema jurídico y su realización depende de la aplicación de un conjunto de preceptos que conforman las distintas ramas jurídicas.

De manera que no es posible plantear una diversidad de fines, toda vez que éstos no varían y se resumen en satisfacer las necesidades de la población respetando sus derechos esenciales. No es válido que con la excusa de satisfacer las necesidades públicas se violen los derechos de los individuos, pues así se dejan de cumplir con las necesidades primordiales que son la propiedad, libertad y seguridad.

En resumen, lo que plantea Villegas (1999) es que los fines del derecho tributario son los fines del preámbulo constitucional, su texto y del sistema jurídico en general.

La significación económica. La norma en estudio plantea como segunda circunstancia para interpretación de las leyes impositivas se examine su significación económica. Observa Villegas (1999) que se debería plantear, en primer lugar, el interrogante de cuál ha sido la intención del legislador al colocar la significación

económica como pauta interpretativa.

Este término refiere a la relevancia que los tributos tienen como medios de cobertura de los gastos públicos. Esta perspectiva de la significación económica de los tributos la torna indispensable, por cuanto esta cobertura del gasto implica la satisfacción de las necesidades públicas del estado que le dan origen y justifican su existencia. Pero dentro de esas necesidades se encuentran también el respeto a la propiedad privada, la libertad, la seguridad jurídica y demás garantías de la Constitución Nacional.

Desde esta perspectiva se deduce, dice Villegas (1999), que la significación económica concuerda con los fines expuestos en el apartado precedente, pues la protección de estas garantías constitucionales es la finalidad de todo el derecho. En consecuencia, la finalidad de las leyes impositivas y su significación económica no pueden dar origen a pautas de interpretación que sean contrarias al derecho tributario, civil o al resto del derecho positivo

El espíritu de la ley tributaria. Dentro del segundo párrafo el dispositivo instauro la posibilidad de recurrir a las normas, conceptos y términos del derecho privado, con la salvedad de que sea imposible, mediante el alcance o sentido de las normas tributarias, la determinación por su letra o espíritu. Según Villegas (1999), si bien es correcta esta posibilidad de acudir a las normas de derecho privado solo cuando no sea posible fijar por su letra el sentido de algunos términos impositivos; se vuelve a un punto de indefinición y se corre peligro de que estas dudas sean arbitrariamente resueltas, cuando se pretende fijar el significado de conceptos impositivos recurriendo al espíritu de la ley.

Sin embargo, si el espíritu de la ley representa a los principios fundamentales de la legislación positiva, resulta claro que son los mismos que gobiernan el derecho privado.

Villegas (1999) pone énfasis en este punto, planteando que dentro del ordenamiento jurídico existe un solo espíritu que se encuentra en los grandes principios fundamentales que le sirven de fundamento. Por lo tanto, ninguna rama del derecho tiene su propio espíritu que sirva de guía de interpretación ni que de pautas de recurrencia o no a legislaciones supletorias.

Concluyendo con este análisis, resulta útil traer a colación el razonamiento que realiza García Vizcaíno (2015) respecto de la eficacia del art. 1 de la Ley 11.683, en el marco de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación. Reflexiona por tanto que, en la interpretación de las normas tributarias, prevalece lo dispuesto por las leyes fiscales sobre las normas civiles y comerciales. Toda vez que la ley 11.683, en el dispositivo de referencia, sienta el principio de interpretación en materia de leyes impositivas, estableciendo que se contemplará al fin de las mismas y a su alcance económico; recurriendo a conceptos y términos del Derecho Privado, sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de aquellas normas.

Esta autora correlaciona este artículo con el Código, concretamente el art. 963 que anticipa que, cuando concurren disposiciones de este código y de alguna ley especial, las normas se aplican en un orden de prelación determinado, a saber: en primer lugar, las normas indisponibles de la ley especial y de este Código; en segundo lugar, normas particulares del contrato; en tercer lugar, normas supletorias de la ley especial; y finalmente, normas supletorias de este Código. “Esto quiere decir que sutilmente se reconoce que las normas especiales impositivas nacionales prevalecen sobre las del Código Civil y Comercial de la Nación” (García Vizcaíno, 2015, pág. 1)

De lo expuesto por esta jurista, se puede razonar que, en el conflicto que se plantea entre la Ley de impuesto a las ganancias y el Código Civil y Comercial de la Nación, no correspondería la recepción de la noción plural de familia que plantea el código; justamente el reconocimiento de la figura de las uniones convivenciales; en la Ley del gravamen por prevalecer esta normativa impositiva especial sobre el código de fondo.

1.4 La relación con el Derecho Civil

Determinar la forma en que el derecho tributario y el derecho privado, más concretamente el derecho civil se vinculan, el desarrollo histórico de esta relación y el alcance de la misma, ayudara a comprender el punto medular de esta investigación, es decir la contradicción planteada entre dos ramas de un mismo sistema jurídico.

Enseña Villegas (2016) que históricamente las primeras normas que aparecen reglamentado derecho y obligaciones son las de derecho civil, y esta prelación justifica su carácter de inicial de derecho común. De modo que del tronco común del derecho privado fueron abriéndose las demás ramas. Con el devenir de los años algunas materias fueron independizándose de este derecho, así surgen el derecho laboral, el agrario etc. Sin embargo, esta separación no fue total, las ramas mencionadas no pueden resolver todos los problemas jurídicos que se plantean dentro de su materia; por tanto, cuando no prevén un caso dado, recurren al derecho privado.

Sería inverosímil, dice Villegas (2016) para el derecho tributario prever en todos sus detalles los variados aspectos que posee el tributo, desde su creación legislativa hasta su recaudación.

Godoy (1992) ilustra esta perspectiva refiriendo que es incuestionable que cuando los preceptos impositivos se refieren a vocablos tales como quiebras o sociedades anónimas sin formular alguna salvedad, deberá recurrirse a las normas o instituciones que contengan estos conceptos.

Por su parte García Belsunce (1982), quien dogmatiza la teoría de la autonomía del derecho tributario frente al derecho civil, no descarta la aplicación del derecho civil como derecho común, en ciertos casos. Fundamentando su postura en el jurista francés Trotañas, que reconoce un fondo jurídico común que torna al derecho tributario en el sentido de dependiente del derecho privado, pues el derecho común se encuentra unido en parte al derecho civil.

Es así que, plantea Andreozzi (1951), si la normativa impositiva emplea instituciones y conceptos del derecho privado, sin especificar su contenido, estas nociones no tienen otra acepción que la que les da su rama de origen, ni tampoco pueden ser interpretados de forma diferente de la que lo hace esta rama. Caso contrario es posible que surjan interpretaciones abiertas que quitan firmeza al derecho y generan una peligrosa inseguridad.

Ubicándose en el contexto actual, resulta provechoso citar a Echeagaray (2015) quien, ante la sanción de Código Civil y Comercial de la Nación, se interroga respecto de cómo será el impacto en materia tributaria ante modificaciones de envergadura de la legislación civil y comercial. Ello en virtud de las numerosas vinculaciones existentes entre el derecho privado y el tributario, en el plano del diseño de los

gravámenes y en el de su aplicación.

Responde a este interrogante exponiendo que lo que establezca el Código Civil y Comercial para el Derecho Tributario reside en que éste se vale de los conceptos iusprivatistas para captar el fenómeno que justifica contribuir, de una manera instrumental. Ello no obsta que el legislador tributario, pueda estipularle al término utilizado por el derecho privado un sentido diferente, que podrá surgir de forma explícita o bien deducirse de una razonable interpretación, siempre que se encuentre dentro de los límites constitucionales al ejercicio del poder tributario.

Del mismo modo García Vizcaíno (2015) analiza las implicancias de la reforma en materia de derecho de familia en el ámbito tributario. Reitera los conceptos esbozados previos a la sanción del Código Civil y Comercial, hablando de que autonomía no significa independencia, ni estanqueidad; que las normas tributarias integran el ordenamiento jurídico y, en consecuencia, la interpretación debe realizarse en armonía con el resto de las leyes, aunque dando prelación a lo dispuesto por las leyes fiscales; y que el art. 1 de la Ley N° 11.683 sienta los lineamientos para la interpretación de la normativa tributaria, del que se deduce el principio general de que las leyes tributarias prevalecen sobre las civiles y comerciales.

Y enfatiza que, ante el panorama actual, si las normas del derecho tributario no dan la solución a una situación concreta o se refieren a una situación que ya no se contempla en el ordenamiento privado (como en el caso del art. 31 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en materia de usufructo de ganancias de los hijos menores), debe recurrirse a tal ordenamiento, dentro del cual se encuentra el Código Civil y Comercial de la Nación.

Por su parte, Fernández (2015), analizando específicamente las reformas del Código Civil y Comercial, entre ellas la incorporación de las uniones convivenciales a este texto normativo, y su incidencia en el impuesto a las ganancias. Expresa que resulta claro que, más allá de la autonomía del derecho tributario, todo el entramado legal del ordenamiento jurídico funciona como soporte y límite de las normas impositivas, por lo que éste importante cambio en materia de Derecho Privado, requiere indefectiblemente de una adecuación de la legislación en materia de ganancias; todo ello sin dejar de considerar la influencia del Digesto Tributario Argentino, plexo normativo en el que diversos grupos de análisis de las normas

impositivas, han observado errores e incongruencias que dificultan su aplicación directa. El autor impulsa la idea de, en una futura reforma tributaria, considerar la situación de las uniones convivenciales, que actualmente no se contemplan por no constituir un matrimonio. Ello en virtud de que, desde el punto de vista económico, se producen los mismos fenómenos que dieron lugar al tratamiento específico de la institución matrimonial en el tributo.

2. Conclusión Parcial

Desde el análisis particular del problema de investigación en este capítulo, resulta pertinente aclarar que al no existir consenso doctrinario respecto de la noción de autonomía del Derecho Tributario y su alcance, así como también de la relación de este último con el derecho privado. De acuerdo a la teoría que decida adoptarse será la conclusión arribada respecto de la conveniencia o no del reconocimiento de una figura del Derecho Privado por parte de aquel.

Sin embargo, de lo ensayado precedentemente, se puede colegir que, aunque todas las ramas del derecho se encuentran ligadas entre sí en un solo ordenamiento jurídico, cada una posee conceptos y figuras jurídicas propias, pudiendo recurrir, en el caso del Derecho Tributario, a conceptos del Derecho Privado solo en carácter excepcional, es decir sólo cuando no sea posible fijar por la letra o el espíritu de la ley, el sentido o alcance de las normas.

El problema se plantea cuando producto de una reforma coyuntural, concretamente el caso de la sanción del Código Civil y Comercial, se produce un replanteo de un concepto básico para el derecho positivo como la noción de familia. Teniendo en cuenta, además, que esta reforma encuentra sustento constitucional, ya que recoge el contenido plural y abarcativa de todas las formas de unión, que la Carta Magna le otorga a la figura familiar. ¿Qué ocurre con las demás ramas de derecho, como la legislación de marras, que se ajustan a un concepto restrictivo comprensivo únicamente de la figura matrimonial?

Desde esta investigación se concluye que, más allá de la innegable autonomía del Derecho Tributario, existe un deber de sujeción de éste a los preceptos constitucionales, debiendo guardar armonía su normativa con lo establecido por ellos

y, en tal caso, deberá adecuar sus conceptos y figuras propias con lo que dispone la Constitución Nacional.

Capítulo III

Derecho Constitucional Tributario

Introducción

En el presente capítulo se indagará en el Derecho Constitucional Tributario, pues al plantearse el estudio de un tributo y su incidencia sobre los sujetos, es ineludible dirigir la búsqueda a esta rama del derecho. Concretamente al poder tributario, su significación, conceptualización de sus límites o garantías materiales, con particular exploración en el límite de igualdad fiscal relevante a los fines de esta investigación.

Una vez realizado el análisis, se estará en condiciones de abordar el estudio particular de la ley del impuesto que concierne a esta investigación en los siguientes capítulos

1. Derecho Constitucional Tributario. Generalidades

El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, concernientes a la delimitación de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de poder, concretamente en el caso de los países federales serían nación y provincias. Referente de la regulación del poder tributario frente a los individuos sometidos a él. Da origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de "garantías del contribuyente", las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario. Así define a esta materia la jurista García Vizcaíno (1996) y la ubica como una rama perteneciente al derecho tributario, en discrepancia con otros autores que la definen como una rama del derecho constitucional.

Como es el caso de Villegas (2016), que enfatiza acerca de la pertenencia del derecho de mención al derecho constitucional, y aclara que solo puede considerarse como tributario en relación al objeto al que refiere. Su tarea es la típica de las normas de carácter constitucional, regular el poder de imperio estatal, particularmente la potestad tributaria.

Es en este particular donde García Vizcaíno (1996) discrepa, pues sostiene

que, pese al obvio contenido constitucional de las normas, debería estar comprendido dentro del derecho tributario, a los fines de lograr una clara sistematización lógica de las normas que componen este derecho y para una mejor comprensión de sus conceptos e instituciones. Resaltando la inadmisibilidad de la consideración del derecho tributario como una rama genérica sin poner especial atención en las disposiciones que permiten al Estado, en sentido lato, crear normas.

Por su parte el constitucionalista Bidart Campos (2008) habla de la actividad financiera del estado o pública, explica que se exterioriza en la obtención de recursos y en la realización de gastos, simbolizada en la recaudación fiscal y la erogación de gastos. Los fines de esta actividad financiera son hacer viable el funcionamiento integral del estado en todas sus dimensiones y en la efectividad de sus derechos.

Para ello es menester una política de estado que siga ciertas pautas, que este autor enumera, entre ellas están la solidaridad; igualdad de oportunidades y de trato; el progreso económico con justicia social; el pleno goce de los derechos con especial consideración en los niños, las mujeres, los ancianos y las personas; entre otras; y que encuentran su fundamento el art. 75 incisos 2, 17, 19, y 23 y en los arts. 41, 124 y 125 de la Constitución Nacional.

Resulta oportuno citar como corolario es este punto, una tesis que engloba lo expuesto precedentemente, es la del constitucionalista Spisso (2016), que define al derecho constitucional tributario como el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Ubicado dentro del derecho constitucional, regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

2. Poder Tributario

Son numerosos los conceptos esbozados por los distintos doctrinarios respecto de este instituto, que van desde lo genérico como Fonrouge (2004) que define a la potestad tributaria como la expresión del poder tributario, la potestad del Estado de

exigir contribuciones con respecto a personas o bienes en su jurisdicción; a lo particular como es el caso de Villegas (2016) que la define como una facultad del Estado, para crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. Por ende, implica la potestad de generar normas mediante las cuales el Estado puede obligar a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o su capital para atender a las necesidades públicas. Siendo los límites al ejercicio de esta potestad tributaria los que derivan de los preceptos constitucionales.

Es en este sentido que García Vizcaíno (1996) subraya que el poder tributario no puede afectar derechos esenciales de la persona humana y tampoco los principios e instituciones jurídicas básicas como son la propiedad, la familia, la autonomía contractual, entre otros; y tampoco puede coartar las libertades que derivan del art. 14 de la Constitución Nacional, siendo su deber respetar el sistema constitucional republicano y liberal.

Para completar esta consideración, es menester volver al análisis de Fonrouge (2004) quien enumera los caracteres de esta potestad del Estado, que son: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

a) Abstracto pues no debe confundirse con el ejercicio concreto de ese poder, algunos autores hablan de un poder abstracto y otro concreto, siendo este último complementario del primero. Allí es donde se plantea la confusión con el ejercicio del poder. Para Fonrouge (2004) el poder tributario es esencialmente abstracto.

b) Permanente respecto de esta característica prefiere el autor hablar de permanencia y no de imprescriptibilidad, toda vez que el poder tributario es originario del Estado, deriva de su soberanía y mientras el estado subsista este poder subsistirá con él.

c) Irrenunciable No es posible concebir al Estado sin este poder, no puede desprenderse del mismo y sus órganos no pueden renunciarlo, pues no subsistiría.

d) Indelegable en virtud de que renunciar implica desprenderse de un derecho en forma absoluta y total, en tanto que la delegación supone transferirlo a un tercero de manera transitoria.

2.1. Límites constitucionales al poder tributario.

Por lo que refiere a este tema, la doctrina no es coincidente sobre los distintos enfoques en la introducción de su análisis. Así por ejemplo Villegas (2016) expone que, en sus comienzos, el origen del tributo implicaba violencia por parte del Estado hacia los particulares. No era posible hablar de garantías de los individuos, cuando solo se creaban normas genéricas, no había normas fijas que determinaran los casos individuales. Con el surgimiento del principio de legalidad como límite formal, se produce un cambio trascendental. Es así que el poder tributario, pasar a ser una facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro.

Esta garantía formal se va a completar con la aparición de las garantías materiales, indica el autor, que constituyen el límite en cuanto al contenido de la norma tributaria. Estas garantías son la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la equidad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad.

Por otro lado, García Vizcaíno (1996) introduce a la cuestión desde el punto de vista del derecho a la propiedad y sus límites. Precisa entonces que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el derecho de propiedad comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda tener fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad (Fallos 145-307, 294-152). Este derecho, que se encuentra consagrado en los arts. 14, 17 y 20 de la Constitución Nacional, no es de carácter absoluto, de modo que las constituciones pueden establecer limitaciones y las leyes reglamentar su ejercicio, siempre que no vulneren principios y derechos constitucionales. No es perpetuo, en razón de que puede extinguirse por prescripción y por expropiación por causa de utilidad pública, además de los límites temporales reconocidos por el art. 17 de la Constitución Nacional que refiere a la propiedad intelectual, literaria y artística.

Respecto de la creación de los gravámenes, explica la jurista, el art. 17 de la Constitución Nacional establece que sólo el Congreso puede imponer las contribuciones del art. 4. Sienta entonces el principio formal de legalidad o de reserva. Sin embargo, el Congreso no puede establecer cualquier contribución, por el contrario, ella debe estar sujeta a otros principios de carácter sustancial en cuanto al

contenido de las normas. Coincidiendo con Villegas (2016) enumera los principios de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad, equidad, proporcionalidad, además de otros que derivan indirectamente de la Carta Magna.

García Vizcaíno (1996) aclara que nuestra Constitución Nacional no incorpora expresamente el principio de capacidad contributiva, a diferencia de otras cartas que, si lo hacen, como un límite material del contenido de la norma tributaria. No obstante, los principios de carácter sustancial llevan ínsitos el principio de capacidad contributiva.

Por su parte Fonrouge (2004) plantea la existencia de dos órdenes de limitaciones al poder tributario: por un lado uno de carácter general correspondiente a los principios jurídicos de la tributación, que en nuestro país se encuentran plasmados en la Constitución Nacional y por ende tienen carácter de principios constitucionales; y por otro lado, otro derivado de la organización política de los Estados y de su coexistencia en el orden internacional que tiene relación con el problema de la doble imposición.

Dentro de los límites de orden general, designados por el autor como principios tributarios constitucionales se encuentran el principio de legalidad; igualdad ante el impuesto y las cargas públicas del que se deriva el de generalidad; y el de no confiscación o de respeto por la propiedad privada.

A continuación, se expondrán estos principios tributarios constitucionales de legalidad, no confiscatoriedad, generalidad, poniendo especial énfasis en principio de igualdad, por resultar sumamente relevante a los fines de esta investigación.

a) Legalidad. Coincide la doctrina constitucional y tributaria en afirmar que este principio supone la existencia de una ley previa para el nacimiento de un tributo. Sintetizado en los aforismos "nullum tributum sine lege" o "no taxation with out representation". Explica García Vizcaíno (1996) que se encuentra contenido en los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional y que su aplicación también corresponde a los gobiernos provinciales, en cuanto a sus legislaturas y autoridades municipales, que deben conformarse a los principios de la Constitución Nacional conforme lo expresan los arts. 5, 31, 33, 123 y 129 de la Carta Magna.

En otras palabras, dice Villegas (2016) este principio demanda que todo tributo sea sancionado por una ley, ya que su fundamento radica en la necesidad de

proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes. En nuestro país, según nuestra realidad constitucional, la normativa debe contener, al menos, los elementos básicos y estructurales del tributo que son el hecho imponible; la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; la determinación del sujeto pasivo; elementos necesarios para la fijación del quantum (base imponible y alícuota) y las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. Este principio rige para los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Siguiendo esta línea de pensamiento que plantea el autor, se encuentra el razonamiento esbozado por García Vizcaíno (2015), que resulta válido reiterar como ejemplo del funcionamiento de esta garantía constitucional, en íntima relación con la problemática de investigación de este trabajo. Explica que, en virtud de este principio de legalidad, no corresponde la deducción del conviviente como carga de familia en la Ley de impuesto a las ganancias, al no revestir el carácter de cónyuge requerido por art. 23 de ese cuerpo legal. En otras palabras, la falta de designación expresa del conviviente entre los conceptos básicos del tributo, llevan a su rechazo en las deducciones del rubro, por no estar previsto previamente por el legislador al momento de sanción de la norma.

b) Generalidad. Este límite surge del art. 16 de la Constitución Nacional por el cual las leyes no pueden establecer privilegios por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la igualdad que es la base del impuesto y las cargas públicas. De este modo lo explica García Vizcaíno (1996) aclarando que el límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios, que encuentran su fundamento en el art. 75 inc. 18 de la Constitución Nacional, debiendo ser otorgados por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.

Expresado en otras palabras, conforme lo esboza Villegas (2016), cuando una persona se encuentra en condiciones que determinan su obligación de contribuir, debe hacerlo, cualquiera sea su categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura jurídica. Refiere más a un aspecto negativo que positivo, pues no significa que todos deben pagar, sino que nadie debe ser eximido por los privilegios expresados previamente.

Fonrouge (2004) entiende a este principio como una derivación del principio de igualdad; pues es necesario que los tributos se apliquen con generalidad, es decir abarcando integralmente todas las categorías de sujetos o bienes previstos en la ley y no a una parte de ellos.

c) No confiscatoriedad. La Constitución Nacional, en el texto de los arts. 14 y 17, consagra la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y la prohibición de la confiscación. De este modo introduce Villegas (2016) en el tema, subrayando que la tributación no puede por vía indirecta, de ningún modo, coartar estas garantías constitucionales. Asimismo, afirma que la Corte Suprema de Justicia sostiene que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad de la renta.

En tal sentido es conveniente destacar los Fallos 196:122 de este máximo tribunal que declara inconstitucional el impuesto inmobiliario que insume más del 33% de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación. También los Fallos 190:159 que declaran del mismo modo la inconstitucionalidad del impuesto sucesorio que excede del porcentaje antes citado el valor de los bienes recibidos por el beneficiario.

Para cerrar, expone Villegas (2016) que la razonabilidad debe ser establecida en miras del caso concreto, según las exigencias de tiempo y lugar, según los fines económico-sociales de cada impuesto. No es aconsejable, a criterio de este autor, que el texto de la Constitución establezca un límite fijo, ya que es preferible el análisis de las situaciones concretas.

d) Proporcionalidad. Para que este principio se cumpla, expresa García Vizcaíno (1996) demanda que el monto de las contribuciones esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago.

En este sentido el art. 4 de nuestra Carta Magna dispone que el Tesoro Nacional esté conformado, entre otros recursos, por las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso. De ello se debe deducir, en concordancia con el art. 16 del mismo cuerpo legal, que los gravámenes deben ser proporcionados a la riqueza de la población. Del mismo modo el texto del art. 75 inc. 2, establece que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

En resumen, dice García Vizcaíno (1996) la proporcionalidad, constituye una suerte de equidad vertical que sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes.

2.2. La igualdad fiscal

La exploración de este principio de la tributación resulta de suma importancia para esta investigación, es por ello que se pondrá especial énfasis en su desarrollo, pues es preciso determinar si, la falta de reconocimiento a las uniones convivenciales en la Ley de ganancias para las deducciones por cargas de familia, vulnera esta garantía de igualdad fiscal de los convivientes.

Se expondrán aquí las posiciones doctrinarias no solo de jurisconsultos del derecho tributario, sino también del constitucionalismo y del derecho privado, toda vez que resulta interesante vislumbrar las diferentes posturas sobre el tema, lo que permitirá obtener una idea más acabada del problema.

2.2.1. Igualdad fiscal para las uniones convivenciales - Posiciones Doctrinarias

Según el Diccionario de la Real Academia Española, entre sus varias acepciones, el vocablo “igualdad” refiere a un principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones (RAE, 2017).

Para el constitucionalista Spisso (2016) el vocablo igualdad se identifica, en una primera acepción, con el de generalidad, respondiendo así a la formulación clásica del principio, en el sentido de igualdad ante la ley. La Constitución Nacional recoge ese significado al disponer en su art. 16 que la Nación no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento y no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza; que todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad.

En este sentido, los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, integrantes del bloque constitucional federal, conforme lo previsto por el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, se expresan, obviamente, en concordancia con el texto constitucional. Así por ejemplo la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre dispone, en su art. 36, que toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.

Del mismo modo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, disponen que los Estados parte se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en tales convenciones y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, por origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

De esta significación de igualdad ante la ley, que plantea el art. 16 de nuestra Carta Magna, consolidado por el bloque constitucional federal, surge y se cimienta el derecho de igualdad de los convivientes.

Así lo entiende el doctrinario del Derecho Privado, en particular Lloveras (2015), quien enseña que los Derechos Humanos de los integrantes de las diversas formas familiares, como es el caso de las uniones de hecho, demandan que se respeten todas las formas convivenciales, y desde el punto de vista constitucional, la igualdad exige que se atribuya un trato equivalente para las relaciones familiares que sean sustancialmente análogas. Esto implica que la ley le dé el mismo tratamiento a quienes se encuentran en igualdad de condiciones.

Concretamente al describir a un concepto plural de familia se está haciendo referencia no sólo a la familia nuclear matrimonial, sino también al matrimonial del mismo sexo; a la unión convivencial del mismo o distinto sexo; a la familia monoparental; y a la familia ensamblada, entre otras formas familiares.

Agrega a esta significación De La Torre (2015), que si el bloque de constitucionalidad federal no circunscribe el vocablo "familia" a la familia matrimonial y manda a proteger a las familias en términos de pluralidad; surge la necesidad de compatibilizar y reformar el ordenamiento jurídico infraconstitucional

que continúa arraigado a un modelo monista, arquetípico y exclusivo de familia matrimonial, excluyendo del amparo del derecho a otras formas de familias igualmente válidas.

Un ejemplo que se ajusta al planteo de la autora es el problema de la presente investigación, donde el Derecho Tributario, más precisamente a Ley de impuesto a las ganancias, se enrola en una concepción monista de familia, excluyendo a las uniones convivenciales de la posibilidad de deducir a la figura del conviviente en las cargas de familia, por no cumplir el requisito excluyente del vínculo matrimonial.

Surge en esta instancia la necesidad de observación de la segunda acepción del término igualdad, es decir, la igualdad como base de los tributos, como medida de la obligación. Para Spisso (2016) significa que cada individuo deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. Ello no implica que no habrá excepciones, pues la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin ella no existe constitucionalmente obligación de tributar. En consecuencia, se puede concluir que generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad.

Con la llegada del constitucionalismo social y la incorporación del art. 14 bis a nuestra Constitución, expone este autor, con típicas cláusulas de contenido social, además de consagrar el derecho al trabajo, le imponen al legislador claros cometidos tendientes a asegurar al trabajador condiciones dignas de labor, jornada limitada, retribución justa, protección contra el despido arbitrario, organización sindical, derecho de huelga, etcétera.

Posteriormente con la reforma de 1994, esa evolución hacia el constitucionalismo social se consolida, al otorgarle expreso reconocimiento a los derechos humanos de tercera generación: los derechos de los consumidores y usuarios, los derechos que protegen el ambiente, la competencia y los de incidencia colectiva. En el mismo sentido le impone al Congreso, de acuerdo con lo prescripto en el art. 75 inc. 23, el deber de legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por ella y por los tratados internacionales.

No se trata sólo de igualdad ante la ley en un sentido meramente formal, destaca Spisso (2016), se busca la igualdad de hecho, es decir que todas las personas

se encuentren en posibilidad de gozar efectivamente de los derechos que consagra la Constitución. Sin embargo, este concepto constitucional de igualdad, no es de contenido igualitarista en el sentido radical y absoluto de igualdad matemática. Es importante aclarar, que lo que persigue el orden constitucional es tratar en forma desigual a los desiguales entre sí e igual a los iguales entre sí.

Este precepto debe aplicarse al régimen tributario en su conjunto y a cada tributo en particular, pues para determinados contextos habrá que admitir que el tributo se proyecte en forma igual sobre desiguales entre sí.

Desde el punto de vista de la doctrina tributaria, Villegas (2016), resume la problemática que este principio plantea en tres puntos, el primero se relaciona con la premisa de la igualdad como base del impuesto; basado en la capacidad contributiva. Lo que implica que sean considerandos fiscalmente iguales aquellos que para el legislador tengan similar aptitud de pago público. El segundo planteo se deduce del anterior, por tanto, serán tratados de forma diferenciada quienes tengan una disímil capacidad para tributar. Por último, relacionado con el principio de igualdad genérica, que reza que todos los habitantes son iguales ante la ley, se excluye toda posibilidad de distingo arbitrario, injusto u hostil de determinadas personas o grupo de personas.

Así pues, Villegas (2016) expone su convencimiento de que la igualdad fiscal que hace referencia la Carta Magna de nuestro país como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes, según su aptitud patrimonial de prestación. Y propugna también, que la garantía de igualdad debería defender a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio, que no se funde en su capacidad contributiva. Pues este principio debe ser evaluado siempre, teniendo en cuenta solamente las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas.

2.2.2. Igualdad en la Jurisprudencia.

El principio de igualdad, como se ha podido aprender anteriormente, surge del art. 16 de la Constitución Nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 20 de junio de 1928, en autos “Díaz Vélez Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires”

expuso su exégesis de esta norma señalando que el texto de la misma, que se encuentra inspirado en la conciencia democrática de sus autores, que reprobaban toda primacía ilegítima, que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra el propósito que la gobierna: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos 16:118, 101:401).

Asimismo, expresa este máximo tribunal que no se trata de una nivelación absoluta de los hombres, lo que proclama el dispositivo en análisis, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación que tiende a la protección en lo posible de las desigualdades naturales.

Esta resolución surge en concordancia con los Fallos 16-118, 101-401, 123-106, donde la Corte sostuvo que la igualdad consiste en que no se instituyan excepciones o privilegios que excluyan a unos de otros en iguales circunstancias. Por tanto, la verdadera igualdad consiste en aplicar, a los casos que sobrevienen a la ley, según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otro análisis de este derecho es contrario a su propia naturaleza e interés social.

En el caso “Unanué Ignacio y otro contra la Municipalidad de la Capital - sobre devolución de pesos” del 20 de agosto de 1923, la Corte se refirió expresamente a la razonabilidad, afirmando que:

Cuando un impuesto es establecido sobre cierta clase de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos (Cooley, *On taxation*, 3B ed., ps. 75 y ss.; Willoughby, *On the Constitution*, p. 593). Que en el caso no aparece violada la igualdad requerida por la cláusula constitucional invocada, desde que todas las caballerizas comprendidas en la denominación de «studs» son gravadas con una base uniforme, o sea, de acuerdo con el número de caballos de carrera que alojan; y porque no es posible desconocer que existe algún motivo razonable para hacer distinción entre los establecimientos que se ocupan de cuidar caballos destinados al tráfico común de la ciudad y aquellos que albergan y preparan caballos con el único

objeto de disputar carreras [...]), ya que los primeros realizan una función esencial para el bienestar de la población, lo que no ocurre con los últimos (Fallos 138-313).

Agregó la Corte, referenciando a su par de los Estados Unidos, que en ese mismo orden de ideas, éste máximo tribunal norteamericano, establece que la garantía constitucional mencionada no se plantea fundar una regla férrea en materia impositiva, sino que intenta impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sería si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que no encuentren relación con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Fallos 138-313).

Finalizando con esta exposición de los fallos más relevantes en materia de igualdad tributaria, toca mencionar las expresiones de la Corte en autos "López, Luis, y otro c. Provincia de Santiago del Estero", del 15 de octubre de 1991, donde declaró la Corte Suprema que la garantía de la igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes (Fallos 314-1293).

Citando este fallo Villegas (2016) expresa que las múltiples acciones judiciales que invocaron el principio de igualdad fiscal fueron rechazadas sistemáticamente por la jurisprudencia que justificó todo tipo de tratos diferenciados y discriminatorios.

Contribuyendo este menoscabo del principio, los jueces también han aceptado que por razones tan difusas como la prosperidad, el progreso o el bienestar, es legítimo prescindir de la igualdad, la generalidad y la capacidad contributiva. Aclara que este jurista que en casos donde se persiga un fin extrafiscal además del fiscal, puede el legislador excepcionalmente, de forma justificada y razonable, no fundar los distinguos en la capacidad contributiva.

3. Conclusión Parcial

Al plantear el examen de un tributo y cuestionar su incidencia sobre los sujetos, corresponde examinar al poder tributario y particularmente al límite de igualdad, pues este trabajo de investigación cuestiona si existe un trato diferenciado entre dos sujetos convivientes y casados. En tal sentido de los argumentos doctrinales y jurisprudenciales desarrollados, es posible arribar a dos conclusiones: en primer lugar, que a pesar de la innegable vigencia del principio de igualdad fiscal que obliga, conforme lo preceptuado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a no efectuar discriminaciones o distinciones arbitrarias, evitando que se creen tazas diferentes para contribuyentes en igualdad de condiciones. Son los jueces, en el tratamiento del caso concreto quienes tienen la última palabra; defendiendo la vigencia de este principio constitucional o relegando su validez en pos de intereses extrafiscales afines a la política gubernamental de turno en el país.

Y en segundo lugar, si la disquisición que hace este el impuesto a las ganancias para excluir a las uniones convivenciales del beneficio de la deducción por cargas de familia, tiene como único fundamento la exigencia del requisito del vínculo matrimonial; y si además, este criterio de distinción se establece de acuerdo a una consideración restrictiva del término, que se contrapone con el concepto plural establecido por la Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos, que establece la igualdad de derechos entre convivientes y casados. Se puede colegir que existe un trato diferenciado que resulta arbitrario para dos sujetos que se encuentran legalmente equiparados.

Capítulo IV

Ley de Impuesto a las Ganancias y Uniones Convivenciales

Introducción

El impuesto a las ganancias se ha convertido en uno de los pilares fundamentales del sistema tributario argentino. En constante cambio de acuerdo con los vaivenes económicos del país, el estudio de este tributo resulta quimérico si se intenta abarcar cada uno de sus aspectos.

Es por ello que en este capítulo se abordarán de manera general los conceptos y particularidades que lo caracterizan, centrando el análisis en las personas físicas y, más precisamente, en las deducciones por cargas de familia, por resultar relevantes para esta investigación.

Se expondrá entonces la conceptualización del impuesto a las rentas. Determinando las particularidades del hecho imponible en sus aspectos material, temporal, personal y espacial; los sujetos que alcanza y las categorías en que se divide. Se ensayará sobre las deducciones aplicables a este impuesto, con particular énfasis en las deducciones por cargas de familia y la situación de los convivientes en el ámbito de la legislación vigente en la materia.

1. Impuesto a las ganancias

La ley 20.628, vigente desde el primero de enero de 1974, instituye el impuesto a las ganancias. Este cuerpo legal ha sufrido numerosas modificaciones con el paso de los años, ello conforme las políticas tributarias que cada gestión de gobierno haya aplicado en nuestro país.

La profusa cantidad de normas, expone Lorenzo (2007) leyes, decretos, resoluciones generales exigen una permanente actualización y generan una falta de

claridad y precisión que obligan a la intervención de la justicia. Por lo tanto, se requiere de un cuerpo normativo sólido que perdure en el tiempo, a los fines de evitar constantes modificaciones que generan incertidumbre y frecuentemente implica sacrificio tanto para el Fisco como para el contribuyente.

Como parte de un sistema tributario de carácter cambiante e inestable, según la descripción de Villegas (2016), donde el legislador otorga preponderancia a los objetivos de política fiscal que pretenda a partir de ellos alcanzar, este tributo no es la excepción. Sin embargo, más allá del horizonte versátil que se percibe en el estudio de este gravamen, existe una constante de características generales que son las que se analizarán a continuación.

1.1 Caracterización

El impuesto a las ganancias en Argentina utiliza el sistema mixto de imposición de a las rentas. En este sistema se conjugan particularidades del sistema de impuesto cedular, puesto que establece un impuesto para cada categoría de renta; y características del sistema unitario o global por tomar un total calculado sobre la totalidad de las rentas. Así lo clasifica Villegas (2016) detallando que se trata de un impuesto de tipo directo, personal y de origen provincial. Sin embargo, aclara el autor, la Nación ha utilizado en forma permanente la facultad que le otorga el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional. En consecuencia, conforme surge del art 1 de la Ley 20.628, este tributo ha sido catalogado como de emergencia, otorgándole un supuesto término de cumplimiento que se va renovando continuamente. Su producto es coparticipado según el sistema vigente.

Este autor reflexiona respecto de las ventajas que se deducen de dicho tributo y describe que resulta un impuesto productivo, toda vez que tiene un elevado rendimiento, y la particularidad de que un aumento en su alícuota puede incrementar los ingresos sin necesidad de recurrir a nuevos gravámenes.

Respecto del sistema de imposición a la renta utilizado por el gravamen, Lorenzo (2007) aclara que si bien el impuesto a los réditos (antecesor del actual impuesto a las ganancias) cuando fue establecido en 1932 se hizo bajo el sistema de renta mixto, las

posteriores modificaciones eliminaron la forma cedular adoptando el sistema unitario o global y estableciendo sobre el conjunto de rentas una tasa progresiva.

Completa esta caracterización García Vizcaíno (1997) determinando que se trata de un impuesto de tipo personal y sucesivo para las personas físicas y a las sucesiones indivisas, por el contrario, para las sociedades de capital y demás entes contenidos en el art. 69 de la ley 20.628 es de tipo real y proporcional, toda vez que recae sobre las salidas no documentadas y en supuestos de retención en la fuente a título definitivo.

1.2 Hecho imponible

El hecho imponible representa al hecho generador de la obligación tributaria, es el presupuesto de hecho que debe cumplirse para que un tributo se configure. García Vizcaíno (1997) lo define como la hipótesis legal condicionante que al ocurrir en la realidad genera la obligación tributaria, siempre y cuando no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes, es decir exenciones o beneficios tributarios.

En este impuesto a las rentas, Jarach (1999) dice que la base imponible se aplica directamente a su objeto y casi se confunde con él. Es así que la cuantificación del elemento objetivo del hecho imponible, explica Lorenzo (2007), permitirá la determinación de la obligación tributaria.

Para el estudio del hecho imponible la doctrina es coincidente en dividirlo en cuatro aspectos que desarrollaremos a continuación, estos son: material, temporal, espacial y personal.

a) Aspecto material. El objeto del impuesto como su nombre lo indica son las ganancias, cuya definición se desprende del art 2 inc. 1 a 3 de la ley del gravamen y se corresponde con los arts. 41, 45, 69 y 79 que conceptualizan los alcances del término ganancias para cada categoría en particular.

Lorenzo (2007) expone que el art. 2 establece una clara distinción entre sujeto persona física y sujeto empresa. Así pues, el inc. 1 define las ganancias para las personas físicas siendo estas los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles

de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Este dispositivo adopta la teoría de la fuente o de renta producto que tiene dos rasgos característicos, conforme explica este autor, la periodicidad o posibilidad de reproducción del ingreso tanto real como potencial; la permanencia de la fuente y su habilitación.

Por otra parte el inc. 2 refiere a las ganancias del sujeto empresa esto es a los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el inc. 1.

Este inciso explica Villegas (2016) se enrola en la teoría renta incremento patrimonial, pues prescinde de los conceptos de periodicidad y permanencia de la fuente, teniendo en cuenta solamente las características del sujeto que obtiene las ganancias.

Para finalizar el inc. 3 que considera ganancias a los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.

Entiende García Vizcaíno (1996) sobre este inciso que hace referencia a los bienes de uso que no son adquiridos para su reventa sino para usarlos en explotación. Este tipo de bienes por el transcurso del tiempo y su aprovechamiento va perdiendo valor, lo que se conoce como amortización o depreciación. La ley permite la deducción de las amortizaciones para los propietarios, por significar una pérdida o un quebranto para el sujeto.

Ahora bien, siendo que el hecho imponible de este gravamen consiste en obtener ganancias, es importante en este punto remitir el estudio a Villegas (2013), quien analiza las características del concepto legal de ganancias.

Así se entiende por ganancias a aquellos beneficios que sean consumados, es decir que, para que sean ganancias imponibles, los enriquecimientos deben ser

efectivamente realizados. Por otra parte, estas ganancias deben ser periódicas, salvo que sean beneficios obtenidos por empresas o explotaciones comerciales en general, o ciertos beneficios accidentales donde se prescinde de la periodicidad.

b) Aspecto temporal. Este aspecto se encuentra contemplado en el art. 18 de la ley del tributo donde establece que el año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

Explica Lorenzo (2007) que el proceso de determinación de cualquier gravamen de los denominados de ejercicio, como es el caso del impuesto en estudio, se asienta en el mecanismo de la imputación de la renta al año fiscal. Así el legislador arriba a una solución al problema de la medición de la periodicidad de la ganancia neta sujeta a imposición.

c) Aspecto personal. En el art 1 de la ley 20.628 se establece quienes son los sujetos a los que alcanza este gravamen. En tal sentido la norma determina que todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal y las sucesiones indivisas quedan sujetas este tributo.

En el segundo párrafo de este artículo el legislador realiza una diferenciación respecto de los sujetos residentes en el país, por un lado, estableciendo que tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Por otro lado, los sujetos no residentes, que tributan únicamente sobre sus ganancias de fuente argentina. Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el art. 33, estos es hasta la fecha que se dicte la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla con el mismo fin.

Para finalizar Lorenzo (2007) puntualiza que esta definición legal que establece el art. 2, se enrola en la teoría de la fuente o renta producto que tiene como características principales: la periodicidad o posibilidad de reproducción del ingreso tanto real como potencial y la permanencia de la fuente.

d) Aspecto espacial. En este aspecto corresponde distinguir entre sujetos residentes y no residentes en el país. Explica García Vizcaíno (1997) que para los

primeros se aplica el principio de “renta mundial”; en cambio los segundos tributan sólo por sus ganancias de fuente argentina.

A su vez aclara que, conforme lo prescripto por el art. 19 de la ley del gravamen, los quebrantos que provengan de actividades cuyos resultados no se consideren de fuente argentina, podrán compensarse solo con ganancias de ese mismo tipo. En consecuencia, para los sujetos no residentes, así como para establecer el monto deducible de quebrantos correspondientes a residentes en el país, cobra relevancia el principio de fuente del art. 5 de la ley.

Respecto de las actividades de tipo internacional, la ley supone, según los casos, que la totalidad o una parte de los beneficios derivados de esas actividades son de fuente argentina, concretamente en los casos de seguros o reaseguros; remuneraciones por asesoramiento prestado desde el exterior; producción, distribución o intermediación por la explotación en el país de películas extranjeras etc.

1.3 Sujetos

Respecto de este elemento, no cabe ninguna duda que el sujeto activo es el estado, representado por el ente recaudador, en este caso la Administración Federal de Ingresos Públicos. En cuanto a los sujetos pasivos el art 1 de la ley del impuesto instituye en la categoría de sujeto a las personas de existencia ideal o visible que obtengan ganancias, incluyendo también a las sucesiones indivisas.

Respecto de las personas de existencia visible, que obtienen ganancias, ciertos sujetos que han decidido llevar adelante su familia en una convivencia de hecho, se ven comprendidos por este impuesto. Sin embargo, al no estar casados son categorizados como solteros.

Así pues, según los datos proporcionados por Do Rosario (2016) para la sección Economía de INFOBAE del 20 de diciembre de 2016, para el año 2017, los solteros comienzan a pagar el impuesto desde los pesos 27.941 brutos y los casados, que sólo deducen cónyuge, el mínimo no imponible es de 32.500 pesos; por arriba de ese salario bruto mensual, empieza a pagar ganancias. Esto muestra la incidencia

económica de la distinción entre convivientes y casados, que impacta forzosamente en el patrimonio de los primeros.

En el ámbito de las personas jurídicas cabe mencionar a las sociedades de capital que describe el art 69 inc. a de la ley del gravamen, por ejemplo, sociedades anónimas, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada, en comandita simple, asociaciones y fundaciones etc. El mismo dispositivo en su inc. b otorga el carácter de sujeto pasivo a los establecimientos comerciales, industriales, mineros, agropecuarios o de cualquier otro tipo que estuvieren constituidos en el extranjero o que pertenezcan a personas residentes en el exterior.

Acerca de las personas jurídicas públicas que enumera el art 146 del Código Civil y Comercial, explica Villegas (2016) que la doctrina se encuentra dividida, por un lado, autores como Guilani Fonrouge que las reconocen como sujetos de obligaciones en virtud de que el art. 20 inc. a establece una exención a su favor; siendo que eximir significa reconocer que en su persona se produce el hecho generador de la obligación, que luego el legislador dispensa por algún motivo.

Por otro lado, la doctrina en la que se enrola el autor, que propugna que los distintos ámbitos del Estado, ya sea Nacional, Provincial o Municipal, no pueden ser destinatarios legales de tributos por no poseer capacidad contributiva. No obstante, aclara que, desde el punto de vista formal, la posición de Fonrouge debe ser admitida toda vez que la exención implica como elemento previo la sujeción de la cual se va relevar por razones de política fiscal.

Respecto de las personas físicas las mismas pueden ser capaces o incapaces conforme lo establezca el Código Civil y Comercial, en el caso de las últimas, operarán por intermedio de sus representantes legales ya sean padres, tutores o curados.

1.4 Categorías

El impuesto a las ganancias clasifica a las rentas según su relación económica existentes entre los bienes y las actividades que realiza el sujeto, dividiéndolas en categorías. Éstas, explican Villegas (2016) se utilizan como medio para gravar la renta

integral, es decir que se suman las ganancias de todos los orígenes que perciba el contribuyente, hasta obtener la renta bruta total.

Así la Ley 20.628 establece cuatro categorías. Las dos primeras, entiende Lorenzo (2007), corresponden a los ingresos que provienen de la simple posesión de bienes y no implican una actividad personal del contribuyente, sólo su administración.

La primera categoría refiere a las ganancias producidas de capitales inmobiliarios. Se encuentra plasmada en el Título II, Capítulo I de la ley, en los arts. 41 al 44. Esta categoría, describe Villegas (2016), incluye a las rentas reales o presuntas que se derivan de los inmuebles que están en el país y en el exterior, siempre y cuando estas rentas no están incluidas en la tercera categoría. Incluye por ejemplo: el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales; cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis; el valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes; el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado; en otras ganancias

La segunda corresponde a las rentas originadas por capitales mobiliarios. Definida en el Título II, Capítulo II de la ley del gravamen, en los arts. 45 al 48. Comprensiva de las ganancias que derivan del producto de capitales y derechos no explotados directamente por el propietario, refiere Villegas (2016) y aclara que estos réditos son colocados o cedidos por ende la actividad del propietario es nula o casi nula. Así el art. 45 menciona entre otras a las renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago; los beneficios de la locación de cosas muebles y los derechos, las regalías y los subsidios periódicos; las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida; etc.

Respecto de la tercera categoría, Lorenzo (2007) enseña que en ella se agrupan las rentas obtenidas mediante aplicación conjunta del capital y el trabajo; mientras que la cuarta comprende los ingresos derivados del trabajo personal.

De este modo la categoría tercera encuentra su fundamento en el Título II, Capítulo III de la ley en estudio, en los artículos que van del 49 al 78, y comprende los réditos obtenidos por los responsables de las sociedades de capital enumeradas en el art. 69; todas las ganancias que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste; las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría; entre otros. En concreto, dice Villegas (2016), esta categoría tiene carácter residual e incluye las ganancias de cualquier tipo que obtengan los contribuyentes, adquiriendo el carácter de predominante, toda vez que subordina a las restantes categorías.

Culminan esta disquisición las ganancias de la cuarta categoría, comprendidas en el Título II, Capítulo IV y enumeradas en el art. 79 que establece que constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes: del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos. En el caso de los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive (incorporadas recientemente); del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia; de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujetos al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas; entre otros réditos.

En síntesis, dice Villegas (2016) son las rentas derivadas del esfuerzo personal o del trabajo, ejercido en forma autónoma o en relación de dependencia. Incluyen también las jubilaciones, pensiones retiros, el desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares, entre otros.

1.5 Deducciones

La ley de impuesto a las ganancias en su diseño legislativo contempla deducciones generales y especiales aplicables a las cuatro categorías, así como

también deducciones para cada categoría en particular. En esta exploración se expondrán y analizarán, dentro de las deducciones generales ajustadas a todas las categorías, solamente las deducciones personales por cargas de familia, por resultar uno de los puntos medulares de este trabajo.

1.5.1 Deducciones Generales

La ley del impuesto a los réditos, en sus arts. 22 y 23, estipula determinadas deducciones sólo aplicables a las personas físicas y a las sucesiones indivisas; estas son: ganancia no imponible, cargas de familia, deducción especial y gastos de sepelio.

Para Lorenzo (2007) este tipo de deducciones tiene como intención compensar las erogaciones que el contribuyente realiza para sustento personal y de su familia. Éstas no se considerarán a efectos de la determinación del impuesto, así lo determina el art. 88 inc. a de la ley 20.628.

Refiere además que estas deducciones proceden por el mero cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma según sea el concepto, en consecuencia, no será necesario ningún respaldo de comprobantes de erogaciones, salvo para los gastos de sepelio.

1.5.1.1 Cargas de Familia

Hablar de deducciones por cargas de familia no requiere mayor dificultad. Estas deducciones se encuentran contempladas en el art. 23 inc. b de la Ley de Impuesto a las Ganancias que establece las personas humanas podrán deducir:

- b) En concepto de cargas de familia, siempre que las personas que se indican sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año ingresos netos superiores a pesos cincuenta y un mil novecientos sesenta y siete (\$ 51.967), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:

1. Pesos cuarenta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y siete (\$ 48.447) por el cónyuge.

2. Pesos veinticuatro mil cuatrocientos treinta y dos (\$ 24.432) por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de dieciocho (18) años o incapacitado para el trabajo.

La deducción de este inciso sólo podrá efectuarla el pariente más cercano que tenga ganancias imponibles (art 23 inc. b, Ley 20.628).

Corresponde entonces analizar los que requerimientos que surgen de este dispositivo para verificar la imputación de estas deducciones. Según Villegas (2016), estos son, primer lugar, que el familiar debe estar a cargo del contribuyente, esto es que debe haber una real y efectiva prestación alimentaria. En segundo lugar, es requisito exigido en cuanto al familiar que origina la deducción que resida en el país, lo que no significa que el contribuyente también deba hacerlo. Y, en tercer lugar, que tales personas no perciban en el año ingresos netos superiores al monto determinado por la normativa, siendo el monto para el año 2017 la suma de pesos cincuenta y un mil novecientos sesenta y siete (\$ 51.967), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto.

Conviene destacar aquí, del mismo modo que lo hace Lorenzo (2007), que la existencia del vínculo legal es un requisito ineludible. En consecuencia, siendo que este vínculo es el que surge de la institución matrimonial, será válido para el cómputo de las deducciones en el parentesco que de ella nazca.

En consecuencia, al no poseer los convivientes este vínculo legal requerido se ven excluidos de la posibilidad de gozar el beneficio de estas deducciones.

2. Los convivientes desde la perspectiva del impuesto a las ganancias

La idea principal de este apartado surge con claridad de lo expuesto precedentemente, la figura de las uniones convivenciales no es reconocida por la Ley de impuesto a las ganancias.

Es así que, al silencio del texto de la norma, se suman, por un lado, las resoluciones emitidas por la Administración General de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) rechazando el cómputo de las deducciones en el caso de los convivientes y sus hijos. De acuerdo con Celderio (2017), el dictamen (DAL) 24/2001, establece que los hijos o hijas del concubino o concubina, no integran el concepto de cargas de familia, toda vez que no mantienen con el titular de la deducción el vínculo legal exigido. Asimismo, la Consulta del 31/1/2000, publicada en el Boletín 40 de AFIP, expresa que la ley admite la deducción por cónyuge, pero no menciona a la concubina; por lo tanto, debe considerársela excluida.

Por otro lado, también la Corte Suprema de Justicia de la Nación respalda esta hipótesis. Según lo afirma en autos “Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación – IVA.” dictado en octubre de 1993, *leading case* en la materia:

No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la naturaleza de las obligaciones fiscales [...] En este sentido, entendemos que no correspondería considerar análogos a los conceptos de cónyuge y concubino, toda vez que, si la intención del legislador hubiera sido la de considerar deducible al segundo, lo hubiera incluido expresamente en la norma. (Revista Impuestos, 1993-B-2396; FALLOS 316:2329)

De lo expuesto se desprenden varias conclusiones, en primer lugar, que la Ley del gravamen, omite la mención de figura de las uniones convivenciales para las deducciones por cargas de familia, reconociendo solamente al matrimonio; y en segundo lugar la posición conteste de la Corte Suprema de Justicia y de la AFIP, aclarando que de dichas uniones no resulta un vínculo jurídico válido a los fines de las deducciones por cargas de familia.

Sin embargo, es importante aclarar que estos fallos y resoluciones son de fecha previa a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial, que en esta investigación no se han encontrado laudos y decisiones posteriores, supuestamente por ser de fecha muy reciente la reforma del Código.

No obstante, existen expresiones doctrinarias que, luego del reconocimiento del reconocimiento de la figura legal de los convivientes por parte del Derecho Privado, analizan cómo deben tributar estos sujetos. Concretamente García Vizcaíno (2015) expone que cada uno de ellos debe declarar sus bienes propios y los adquiridos durante la convivencia con su profesión, oficio, empleo comercio o industria, así como las ganancias provenientes de esos bienes.

En este sentido Fernández (2014), cita como ejemplo el caso de un bien obtenido con ganancias o dinero de un conviviente que ingresa al patrimonio del otro, se trata entonces de una adquisición a título gratuito que recibe el mismo tratamiento que las donaciones dentro de un matrimonio.

Al fin de la convivencia, se producirá la distribución de bienes pactada, lo que puede producir cambios patrimoniales que se consideran no afectados por la ley del tributo: serán ganancias o pérdidas fuera del objeto del impuesto. En el caso ausencia de pacto, como cada bien permanece en el patrimonio al que ingresó, tampoco habrá ganancia o pérdida alguna (Fernández, 2014, pág. 4).

Resulta válido recordar que este autor impulsa la idea de una futura reforma tributaria en materia de impuesto a las ganancias, que considere la situación de las uniones convivenciales, pues desde el punto de vista financiero, se originan los mismos fenómenos que dieron lugar al abordaje específico de la institución matrimonial en el tributo.

3. Conclusión Parcial

El impuesto a las ganancias se ha convertido en uno de los pilares fundamentales del sistema tributario argentino. Se trata de un gravamen en constante cambio, vigente desde el año 1974, su estructura fue adaptándose con el paso de los años ante los adelantos financieros, en un mundo globalizado. Sin embargo, algunos contenidos continúan inmutables desde su creación; como es el caso de las cargas de familia y el reconocimiento exclusivo y excluyente de la institución matrimonial como forma familiar válida legamente.

Resulta claro, en virtud de lo preceptuado por la Corte Suprema de Justicia y lo resuelto por la AFIP, el rechazo expreso al reconocimiento de la figura del conviviente a los fines de las deducciones por cargas de familia y la categorización del sujeto cohabitante como soltero de acuerdo con su estado civil.

Sin embargo, corresponde reiterar, que el concepto de familia que establece la Constitución Nacional supera esta distinción vetusta que realiza el impuesto. Así las cosas, desde el examen práctico de la implicancia del tributo, se puede discurrir que, en la convivencia, desde el punto de vista económico, se producen los mismos fenómenos que dieron lugar al tratamiento de la figura del cónyuge en las deducciones del rubro.

Por lo tanto, surge claramente la necesidad de actualización del corpus normativo en materia de ganancias, con el objeto de registrar las nuevas relaciones familiares que el Código Civil y Comercial instaure de acuerdo con el mandato constitucional que lo preceptúa.

Capítulo V

Perspectiva actual de las uniones convivenciales en la Ley de Impuesto a las Ganancias

Introducción

Este capítulo final tendrá como eje principal la exploración de la situación actual de las uniones convivenciales frente a la Ley de impuesto a las ganancias.

A dos años de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial, numerosas son las corrientes doctrinarias que se esbozan al respecto. Desde los precursores de una reforma tributaria integral, a los autores que guardan silencio en relación al tema, limitándose su estudio al texto legal propiamente dicho; todos ellos serán expuestos en el presente título.

Desde el punto de vista legislativo se observarán las propuestas parlamentarias para la reforma de la Ley de impuesto a las ganancias y la incorporación, a las deducciones por cargas de familia, de la figura del conviviente.

1. Perspectiva actual de las uniones convivenciales frente a la Ley de Impuesto a las Ganancias - Doctrina

Para indagar en la situación vigente de las uniones convivenciales en la Ley de impuesto a las ganancias, es preciso en principio, explorar cuáles son las concepciones teóricas desarrolladas en torno al tema, en el marco de vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación.

La doctrina en este sentido no es pasiva y ha tomado distintas posturas frente a este fenómeno, esta investigación estima conveniente clasificarlas para su mejor comprensión, en tres grupos a saber:

a) Autores que nada dicen sobre la figura de las uniones convivenciales y su posible reconocimiento por parte de la normativa que rige el impuesto a las rentas. Es el caso de Villegas (2016) o Bertazza (2017) que ajustan su investigación al texto de la ley propiamente dicho y, en consecuencia, omiten abordar el tema.

b) Otros jurisconsultos intentan esbozar una solución o explicar los aspectos técnicos de la aplicación del tributo a los convivientes. Conviene reiterar aquí las expresiones de García Vizcaíno (2015) que explica el deber de los convivientes de

declarar sus bienes propios y los adquiridos durante la convivencia con su profesión, oficio, empleo comercio o industria, así como las ganancias provenientes de esos bienes.

Del mismo modo recordar el estudio de Fernández (2014), quien analiza diferentes hipótesis de adaptación del impuesto, expuestas oportunamente, y propugna la idea de una futura reforma tributaria reconociendo la situación particular de las uniones convivenciales, pues desde el punto de vista financiero, se originan los mismos fenómenos que dieron lugar al abordaje específico de la institución matrimonial en el impuesto a las ganancias.

Del mismo modo lo hace Echegaray (2015) refiriendo a la teoría de la adopción de la familia como unidad contribuyente. Esto puede significar en líneas generales la admisión de dos variantes, una es que se le acuerde "personalidad fiscal", constituyendo a la familia como un contribuyente responsable de su propia deuda, o puede ser planteada como un sujeto del tipo de los centros de imputación de rentas, para determinar en su cabeza un monto de base imponible o de obligación tributaria a ser asignada a sus componentes. Otra variante es instituir a los esposos, bajo un esquema de tributación conjunta, sea como responsables solidarios por el todo o por su parte.

Así expone que, si se instaurara este régimen, es decir si el legislador eligiera pasar a un esquema de tributación familiar, bien podría valorar la posibilidad de equiparar las uniones convivenciales a los matrimonios, tomando a la distinción marcada por la legislación civil como base a una distinción de trato razonable.

c) En el último grupo toca incluir a las expresiones académicas que abordan el tema y cuestionan el reconocimiento o no de las uniones convivenciales por parte de la ley del gravamen.

De este modo, autores como Gebhardt y Malvitano (2014) ante la sanción del nuevo Código de Derecho Privado, destacan que es de imperiosa necesidad la adecuación de la normativa tributaria contemplando, entre otras cuestiones, las pautas que permitan reconocer la existencia de las uniones convivenciales a la hora de computar las deducciones por cargas de familia contempladas por el artículo 23 de la ley en estudio.

Otro impulsor de esta idea reformista es Ceteri (2015), quien entiende que los cambios que se dieron en materia de Derecho Privado motivan la necesidad de realizar una reforma tributaria integral adecuando las leyes que rigen cada uno de los impuestos, nacionales y provinciales para que existan coincidencias jurídicas en todos los textos legales con el Código Civil y Comercial. Particularmente en referencia a la incorporación de las uniones convivenciales y los cambios referidos a la conformación del grupo familiar, dice el autor, que esto genera la obligación de actualizar, por ejemplo, en el Impuesto a las Ganancias, los vínculos familiares que se encuentran habilitados para deducir como carga de familia. Con el nacimiento de la figura de uniones convivenciales, la ley de ganancias que sólo permite la deducción del vínculo de cónyuge, debería ampliar los vínculos familiares conforme a lo establecido por el código unificado.

En el mismo sentido se pronuncia Lingua (2016) exhortando:

A un meduloso y sereno debate parlamentario sobre la adecuación de las normas impositivas –nacionales, provinciales y municipales– a los institutos creados por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, recurriendo a los valiosos aportes de las organizaciones de profesionales, que a través de resoluciones técnicas, dictámenes o recomendaciones, pueden coadyuvar a la armonización y dilucidación de puntos sin resolver, que permitan consolidar la actividad presente en un marco de mínima litigiosidad, y fundamentalmente para proporcionarle seguridad jurídica a nuestras futuras generaciones (Lingua, 2016, pág 42).

Existen quienes sostienen que la incorporación del régimen de convivencia, figura ausente en las relaciones tributarias; obliga necesariamente, al Impuesto a las Ganancias, a ser reformado para adecuarse a la nueva regulación legal. Es el caso de Kondratiuk (2016) quien enfatiza que, con la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial comienza una nueva etapa, y es necesario ir ajustando aquellas materias que se apoyaban en el viejo texto normativo para que la adaptación sea lo menos traumática posible. Pues hasta que la legislación tributaria no introduzca disposiciones que aclaren la forma de tratamiento de estas nuevas reformas en materia de Derecho Privado, se verá obligado el tributarista a interpretar la forma de aplicación en base a

semejanzas con las otras figuras, procedimiento totalmente inaplicable por el peligro de su rechazo posterior.

El fenómeno que aborda la presente investigación también fue objeto de numerosas ponencias en congresos y conferencia. Concretamente en el ámbito de las Ciencias Económicas, íntimamente ligadas a esta temática, Allegri (2015) muestra que, sin perjuicio de que las reformas introducidas conciernen esencialmente al ámbito del derecho privado, su significativa injerencia en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias obligará a revisar estas últimas, aun pese a la reconocida autonomía del derecho tributario. Asimismo, en lo que respecta a las reformas en materia de Derecho de familia, advierte el autor que la creación de estructuras familiares y sus relaciones personales; la administración y disposición de los bienes de los contrayentes; y la percepción de sus frutos, pone en crisis la actual redacción de la normativa fiscal. Por lo tanto, considera que lo que se requiere es una adecuación legislativa en concordancia.

Finalizando con esta exposición resulta de suma relevancia citar el trabajo de Amendola (2017) pues pone foco específicamente en la discriminación o diferenciación (según sus propios términos) de las uniones convivenciales por parte del impuesto de las ganancias, cuestionando si se trata de un olvido del legislador la falta de contemplación de aquellas en la ley del tributo. Realizando la aclaración de que la palabra discriminación es utilizada en el sentido de discriminación tributaria, es decir, efectuar una distinción desde el punto de vista del impuesto ante situaciones que no debieran tener esa diferencia y que tantas veces la justicia ha enmendado.

De este modo explica que el Código Civil y Comercial, contempla situaciones que habían superado a la vetusta legislación vigente, incluye a las uniones convivenciales y les reconoce efectos jurídicos que, a decir verdad, la asimilan con el matrimonio.

Es así que en la incorporación de los arts. 509 y 512 al Código regulando estas uniones, la agregación en el articulado de los requisitos y las formas de prueba; una de ellas es la inscripción en el Registro Civil solo con efectos probatorios; el establecimiento de una serie de deberes, obligaciones y consecuencias jurídicas y económicas para los miembros de la unión, tanto durante la duración de esta como

ante su disolución, que debieran constar en un pacto que ambos convivientes deberían suscribir; entre otras características que menciona; se deja traslucir la similitud con el matrimonio, por lo menos en cuanto a la protección, que el legislador pretendió darle a la unión convivencial.

Lo que quiere demostrar Amendola (2017) es que no hay razón valedera, desde su punto de vista, para excluir a las uniones convivenciales del impuesto a las ganancias. Que esta distinción arbitraria y sin fundamento afecta claramente del principio de igualdad, al establecer una diferencia donde no la hay o efectuar categorizaciones sin justificación.

Resalta este jurista que, más allá de coincidir o no, existe una certeza en que la legislación consagró a las uniones convivenciales como una forma más, semejante al matrimonio, que dos personas pueden adoptar para llevar adelante un proyecto de vida en común, y hacer una distinción donde no la hay merece reproche constitucional.

Claramente esta postura de Amendola (2017) es la que resulta más ajustada a la temática abordada por esta investigación, resumiendo en sus apreciaciones todos los conceptos desarrollados hasta el momento en el presente trabajo.

2. Propuestas legislativas para la reforma de la Ley de impuesto a las ganancias

En el ámbito parlamentario, la última reforma legislativa de jerarquía, tuvo lugar en diciembre de 2016, con el objetivo primordial de actualizar los importes en las deducciones personales. Ello producto de un fuerte cuestionamiento social ante el grave impacto económico que originaba en los contribuyentes la falta de actualización de los referidos valores.

En cuanto al tema de investigación destaca Brandt (2016), analizando esta modificación, que incluso cuando la doctrinase pronunció sobre la necesidad de incorporar la figura del conviviente en el artículo 23, inciso b) apartado 1, la reforma no receptó en forma expresa tal posibilidad. En consecuencia, los gastos de sustento del conviviente no serán deducibles como cargas de familia para el periodo fiscal

2017 y siguientes. Lo que deja entrever las falencias técnicas de la reforma, particularmente a la luz del Código Civil y Comercial y las cuestiones antes apuntadas.

En otras palabras, a juicio de esta investigación, el legislador sigue manteniendo su silencio respecto de este fenómeno y, a pesar de las modificaciones reiteradas, el texto de la ley presenta innumerables falencias y puntos controvertidos, que entran en conflicto con el resto de ordenamiento jurídico.

Ahora bien, ingresando en el estudio de las propuestas parlamentarias de reforma de la ley de ganancias, se observa que actualmente se encuentran siendo tratados por la Comisión de Presupuesto de Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados, dos proyectos de ley.

El primero de ellos, del año 2015, designado como “Ley Impuesto a las Ganancias- Ley 20628, T.O. Decreto 649/97 y sus modificatorias -, modificación del artículo 23, sobre el aumento del monto que pueden desgravar anualmente los cónyuges o convivientes”. En sus fundamentos expone el legislador que

Con la redacción actual de la Ley, sólo los matrimonios constituidos como tal pueden hacer uso del beneficio otorgado por el artículo 23° de la Ley N° 20.628, que ofrece la posibilidad de deducir en concepto de cargas de familia al cónyuge. El hecho de establecer una redacción tan rígida del inciso b) del artículo 23° de la citada Ley hace que otra figura familiar, alternativa al matrimonio tradicional, y actualmente cada vez más utilizada y reconocida jurídicamente, como lo constituye la Unión Convivencial quede fuera del alcance de la deducción y ciertamente perjudicada. (Expediente 3386-D-2015)

La segunda propuesta legislativa es coincidente en su totalidad con la idea de la primera. Designada como Expediente N.º 0994-D-2016, Impuesto a las Ganancias - Ley 20628. Modificación del artículo 23 sobre deducciones. En sus fundamentos apunta a la necesidad de actualizar las figuras familiares que integran los conceptos de las deducciones personales en el impuesto a las ganancias, ya que las instituciones tradicionales se encuentran obsoletas, lo que reclama acción inmediata.

Se asienta en la exigencia de equiparar la figura del conviviente con la del cónyuge. Subrayando que en la actualidad son miles los argentinos que comparten una vida en común, sin estar casados, resultando imperiosa una herramienta legislativa que los ampare y los sitúe en una condición de equidad tributaria.

Es importante destacar, para finalizar con este capítulo, que actualmente se encuentra en tratamiento por parte del Congreso Nacional, un proyecto de reforma tributaria integral, que posee media sanción de Cámara de Diputados.

Abarca distintos contenidos que serán modificados, son algunos de ellos: el impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado, impuestos selectivos al consumo, impuesto sobre los combustibles, régimen simplificado para pequeños contribuyentes, seguridad social, procedimiento tributario, entre otros.

3. Conclusión Parcial

A dos años de la entrada en vigor de Código Civil y Comercial de la Nación, y por consiguiente de la regulación sistemática de las uniones convivenciales como una alternativa de proyecto familiar; resulta imposible para la jurídica de nuestro país, mantenerse al margen de este fenómeno. Así lo demuestra la doctrina, debatiendo, criticando y diseñando soluciones ante el silencio de la Ley de impuesto a las ganancias respecto del reconocimiento de los convivientes en las deducciones por cargas de familia. Como se pudo apreciar en el desarrollo de este capítulo, son pocos los juristas que se mantienen al margen de esta problemática.

Cabe destacar, que más allá del reclamo de la doctrina, en el ámbito parlamentario, continúan siendo las grandes relegadas las convivencias de hecho, desconociéndose su status legal de figura familiar legalmente válida, en lo que refiere al tributo de marras.

Habrá que esperar entonces que prosperen los proyectos de ley aquí referenciados, para que finalmente los convivientes logren su reconocimiento en el impuesto a las rentas.

Conclusión final

Partiendo del problema de investigación planteado que cuestiona ¿Cómo se adecua el corpus normativo tributario a las nuevas formas de familia reconocidas por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, si en la Ley de impuesto a las ganancias se vulnera el derecho a la igualdad de los convivientes omitiendo las uniones convivenciales? Y habiendo considerado a la Ley del gravamen en relación con estas uniones de hecho, para determinar si la aplicación del tributo a las rentas se traducía en un trato diferenciado para los convivientes respecto de los sujetos casados.

Es posible concluir, en principio, luego del estudio del proceso histórico de reconocimiento legal de las uniones convivenciales en el derecho argentino y de la exploración jurídica del estatus vigente y el alcance de su figura legal, que nuestra legislación muestra que no siempre las normas han estado en armonía con el resto de la legislación civil. Sin embargo, la evolución del Derecho Constitucional argentino y las nuevas regulaciones del Derecho Privado en materia de familia principalmente, nos presentan el desafío de brindar posibles soluciones para garantizar la seguridad jurídica de las relaciones y los derechos reconocidos. Dejando claro en cada modificación que el fin de la nueva legislación es buscar un equilibrio entre la autonomía de la voluntad y el orden público, otorgándole efectos jurídicos propios a las diferentes formas de organización familiar que van acompañando las transformaciones familiares por las que atraviesa nuestra sociedad y que no responden al paradigma tradicional.

Por lo que la regulación del régimen de las uniones convivenciales es un acierto de la nueva legislación privada argentina, considerando que prioriza la autonomía de la voluntad, pero esa libertad no es absoluta ya que contempla un mínimo de normas de orden público, de carácter asistencial y el resto de la normativa es de tipo supletorio. Lo que queda claro es que el Estado deberá garantizar la existencia de un registro de uniones convivenciales que asegure la uniformidad de acceso a la información y la inscripción en todo el territorio argentino.

Entrando en la disquisición de los conceptos generales del Derecho Tributario, una vez establecida la forma en que se relaciona con el Derecho Privado en lo que

respecta a impuesto a las ganancias, puedo colegir, en coincidencia con García Belsunce, que el derecho tributario tiene autonomía frente al resto del ordenamiento jurídico, y que plantea que las figuras jurídicas que integran el derecho tributario, ya sean impuestos, tasas y contribuciones especiales, responden a una naturaleza jurídica que derivan de una misma rama del derecho: el poder tributario. Destacando que la imposición de los tributos es una atribución exclusiva del Poder Legislativo, y es, por lo tanto, una función típicamente legislativa, no administrativa. Queda claro que nuestro sistema le da autonomía al derecho tributario para poder actuar frente a las uniones convivenciales, marcando una diferencia entre las personas que están casadas respecto de las que no lo están al momento de realizar sus tributos.

También es importante tomar lo que plantea Villegas en relación a los fines del derecho tributario cuando dice que responden a los propósitos del preámbulo constitucional, su texto y del sistema jurídico en general, por lo que en muchos casos y más en relación a las uniones convivenciales, obliga a recurrir en los textos constitucionales a formas no del todo precisas, que no comprometan al sistema tributario subsistente, dando al mismo tiempo cierta satisfacción a las aspiraciones idealistas de quienes buscan.

Es así que remitiendo al esbozo de Fernández resulta primordial determinar que, más allá de esta autonomía del derecho tributario, el ordenamiento jurídico en su conjunto actúa como fundamento y límite de las normas impositivas, en consecuencia, un cambio medular en materia de Derecho Privado, requiere necesariamente de una adecuación de la legislación en materia de fiscal y más concretamente en ganancias, para evitar así, errores e incongruencias que dificulten la aplicación directa de los tributos.

Es sumamente substancial la vinculación del Derecho Tributario con el Derecho Constitucional, por ello al comprobar qué se entiende por igualdad de derecho de los convivientes en materia tributaria, se advertirse que esta significación surge y se cimienta en el art. 16 de nuestra Carta Magna, consolidado por el bloque constitucional federal, toda vez que el Derecho Tributario encuentra su límite y su norte en los preceptos constitucionales. Así pues, rescatando las expresiones de Lloveras, los Derechos Humanos de los integrantes de las diversas formas familiares, demandan que se respeten todas las formas convivenciales, y desde el punto de vista

constitucional, la igualdad exige que se atribuya un trato equivalente para las relaciones familiares que sean sustancialmente análogas. Esto implica que la ley le dé el mismo tratamiento a quienes se encuentran en igualdad de condiciones.

Asimismo se hace ostensible la existencia de una disputa entre el Derecho Administrativo, representado por el Estado, y la Corte Suprema Justicia de la Nación respecto de ciertas atribuciones económico-presupuestarias y administrativas, motivo por el cual es de suma importancia que cuando se traten las uniones convivenciales en relación a los tributos se tenga en cuenta el Derecho Constitucional, Tributario y el Derecho Administrativo en forma vinculada y complementaria, para poder dar mayor igualdad a las personas.

Concluyendo es importante destacar que la Ley del Impuesto a las Ganancias no refleja ninguna de las situaciones familiares reconocidas en la última reforma del Código Civil y Comercial de la Nación. En lo que respecta a las deducciones personales, no se admite la deducción del conviviente en caso de uniones convivenciales por lo que podría considerarse obsoleta, en relación a las nuevas transformaciones que sufren las modernas estructuras familiares que hoy están reconocidas por nuestro Derecho Privado.

En consecuencia, la Ley del Impuesto a las Ganancias tiene que ser actualizada a la legislación que hoy regula las relaciones de familia, esto es el Código Civil y Comercial de la Nación, en particular con respecto a las uniones convivenciales, pues las deducciones personales por cargas de familia deben contemplar la figura del conviviente, cuando cumpla con los requisitos que la Ley de Impuesto a las Ganancias exige respecto del cónyuge.

Es de fundamental importancia destacar que se observa que las modificaciones introducidas en el digesto de Derecho Privado impactan en las relaciones civiles, comerciales y también fiscales de las personas físicas y jurídicas, alcanzando a los impuestos e influyendo en el sistema tributario de nuestro país.

Por lo tanto, será necesaria la sanción de leyes donde se introduzcan las nuevas formas de familia reconocidas por el nuevo código, lo que traerá como consecuencia una evaluación integral del sistema tributario argentino para realizar las correcciones necesarias de las distintas distorsiones que se producen entre el derecho privado y el derecho tributario.

Finalizando, de la indagación las propuestas legislativas para la adecuación del impuesto estudiado en materia de cargas de familia, se concluye que existe una imperiosa necesidad de actualizar el corpus normativo tributario, por ejemplo, en el Impuesto a las Ganancias, los vínculos familiares que se encuentran habilitados para deducir como carga de familia; y en Bienes Personales, determinar quiénes serán los que declararán cada uno de los bienes.

Por lo que concluyo este trabajo de investigación confirmando que de acuerdo a lo planteado en la hipótesis existe un claro apartamiento de las normas del Impuesto a las Ganancias, por autonomía del Derecho Tributario, respecto de las del Código Civil y Comercial y un rechazo expreso de la figura de las uniones convivenciales en materia de deducciones personales por cargas de familia. En consecuencia, se requiere una modificación legal donde deberá, el legislador tributario, renovar conceptos y figuras legales de su normativa en armonía con los preceptos constitucionales y de derechos humanos de este nuevo siglo. Pues hasta que no se modifique la ley, hay un vacío legal que lleva a propiciar un trato diferenciado entre dos sujetos, convivientes y casados, que se encuentran en igualdad de circunstancias fácticas.

Un camino importante es que esta situación sea atendida por nuestros legisladores, para mitigar la incertidumbre que se genera en la interpretación de las normas tributarias en relación a la nueva redacción del Código de Fondo.

Finalmente entiendo que resulta imposible concebir que en un ordenamiento de avanzada, distinguido en América por la constante evolución de su normativa, como es nuestro sistema jurídico nacional, ciertas leyes sigan arraigadas a la concepción arcaica y monista de institución matrimonial como única expresión familiar legalmente válida; desconociendo que el mundo jurídico ha evolucionado reconociendo en la autonomía de la voluntad de los individuos la libertad para realizar su proyecto de vida de acuerdo con la forma familiar que ellos dispongan.

Apéndice Bibliográfico

- AMENDOLA, A. (2017) El ¿olvido? de la unión convivencial en el impuesto a las ganancias. IMP 2017-3,11 [Versión electrónica] Thomson Reuters - La Ley Checkpoint.
- ANDREOZI, M. (1951) *Derecho tributario argentino*. Buenos Aires.TEA
- ARGUELLO L. (1998) *Manual de Derecho Romano*. (3 Ed 6º Reimpresión) Buenos Aires. Atrea
- ALLEGRI, M., (Diciembre, 2015) *Nuevo Código Civil y Comercial. Impactos Fiscales* Presentado en XLV Jornadas Tributarias del Consejo General de Ciencias Económicas Buenos Aires. Recuperado de <http://www.martinallegri.com.ar/nuevo-codigo-civil-y-comercial-impactos-fiscales-por-cp-julian-martin/>
- BECKER, A., (1963) *Teoría geral do direito tributario*. San Pablo. Edicao Saraiva
- BERTAZZA H. (2016) *Reforma tributaria 2017*. [Versión electrónica] Thomson Reuters - Proview.
- BIDART CAMPOS, G., (2008) *Compendio de derecho constitucional*. Buenos Aires. Ediar.
- BOSSERT G., ZANNONI E., (2005) *Manual de Derecho de Familia* (6ª Ed. 1º Reimpresión) Buenos Aires. Atrea.
- CATALDI, M. (2014). Las uniones convivenciales. *Revista Jurídica*, 18, 41-69
Recuperado de <http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/handle/123456789/2495>
- CARMELO G., PICASSO S., HERRERA M., (2015) *Código Civil y Comercial de la Nación comentado*. Buenos Aires. Infojus.
- CELDERIO, E., (2017) *Impuesto a las Ganancias – Explicado y Comentado* (10ª Ed) Buenos Aires. Errepar.
- CETERI, J., (2016) Las modificaciones en el Código Civil y Comercial y su impacto en tributos y relaciones civiles y comerciales. *Cronista*. 14 de Septiembre de 2015. Recuperado de <https://www.cronista.com/fiscal/Las-modificaciones-en-el-Codigo-Civil-y-Comercial-y-su-impacto-en-tributos-y-relaciones-civiles-y-comerciales-20150914-0005.html>

- CHECHILE, A. (2015) *Derecho de familia* Buenos Aires Abeledo Perrot
- DE LA TORRE, N. (2014) El Nuevo Código Civil y Comercial: la regulación integral de otra forma de vivir en familia. Suplemento Especial Código Civil y Comercial de la Nación. Familia Diciembre, 2014, LA LEY 2014-F Cita Online: AR/DOC/4372/2014
- ECHEGARAY, R., MICHEL, G., CAPELLANO, L., ROVEDA, P., (2015) *El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y su impacto en materia impositiva*. [Versión electrónica] Thomson Reuters - Proview.
- FERNANDEZ, L., (2014) El nuevo código y el impuesto a las ganancias. Thomson Reuters – La Ley Checkpoint. Recuperado de www.bejerman.com/2014/Comunicaciones/Octubre/LuisFernandez.pdf
- FONROUGE, C., (1999) *Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma.
- FONROUGE, C., (2004) *Derecho Financiero*. Volumen 1 y 2 (9ª Ed) Buenos Aires. La Ley.

- FLEITAS ORTIZ DE ROZAS, A. (2002) *Derecho de Familia*. (2ª Ed.) Buenos Aires. Astrea.
- FLEITAS ORTIZ DE ROZAS, A., ROVEDA E., (2009) *Manual de Derecho de Familia*. (2ª Ed.) Buenos Aires. Abeledo Perrot.
- GARCÍA BELSUNCE, H., (1982) *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires. Abeledo Perrot.
- GARCÍAVIZCAÍNO, C., (1996) *Derecho Tributario*. Buenos Aires Editorial Depalma.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C., (2015) Implicancias del Nuevo Código Civil y Comercial en materia tributaria en las relaciones familiares. [Versión electrónica] *Pensamiento Civil*. Recuperado de <http://www.pensamientocivil.com.ar/doctrina/1951-implicancias-del-nuevo-codigo-civil-y-comercial-materia-tributaria>
- GARCÍA VIZCAÍNO C., (2015) Los impuestos y las relaciones familiares según el Código Civil y Comercial. IMP 2015-12,3 [Versión electrónica] Thomson Reuters - La Ley Checkpoint.
- GODOY, N., (1992) *Teoría general del derecho tributario*, Buenos Aires. Abeledo-Perrot.
- JARACH, D., (1980) *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires. Liceo Profesional Cima.
- JARACH, D., (1982) *El hecho imponible*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot.
- KEMELMAJER DE CARLUCCI A., Las nuevas realidades familiares en el Código Civil y Comercial Argentino de 2014. (8 de octubre de 2014) *Revista Jurídica La Ley* Recuperado de <http://www.pensamientocivil.com.ar/system/files/2015/01/Doctrina403.pdf>
- KEMELMAJER DE CARLUCCI A., HERRERA, M., LLOVERAS, N. (2015) *Tratado de Derecho de Familia* Tomo 1. Córdoba Rubinzal Culzoni
- KONDRATIUK, P. (2016). El nuevo Código Civil y Comercial y la tributación existente. IMP 2016-1, 29 [Versión electrónica] Thomson Reuters - La Ley Checkpoint.
- LINGUA, E., (2016) Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación:

principales modificaciones y efectos fiscales. *Bolsa de Comercio de Rosario – Revista Institucional N.º 1527* [Versión electrónica]. Recuperado de <http://www.bcr.com.ar/pages/publicaciones/inforevista.aspx?idArticulo=235L>

- LORENZO, A., BECHARA, F., CALCAGNO, G., CAVALLI, C., EDELSTEIN, A. (2007) *Tratado del Impuesto a las Ganancias* (2ª Ed). Buenos Aires: Errapar.
- LLOVERAS, N. (2014) Uniones convivenciales: efectos personales y patrimoniales durante y tras la ruptura. Código Civil y Comercial de la Nación. *Suplemento Especial. Familia*. [Versión electrónica] Thomson Reuters La Ley Checkpoint. Buenos Aires.
- LLOVERAS, N., (2015) Libertad con responsabilidad y solidaridad: la regulación de las uniones convivenciales en el Código Civil y Comercial. *Infojus* - Id SAIJ: DACF150401
- LLOVERAS, N., (2016) *Manual de derecho de las familias*. Córdoba. Editorial Mediterránea.
- PELLEGRINI M., (2015) El reconocimiento jurídico de diversos tipos familiares en el nuevo Código Civil y Comercial argentino. *Revista de Derecho UNED* n° 6, 2015 Recuperado de http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:RDUNED-2015-16-7150/reconocimiento_juridico.pdf
- RIVERA, Julio (2014) *Código Civil y Comercial de la Nación comentado*. [Versión electrónica] Thomson Reuters - Proview.
- SAGUES, N., (1997) *Elementos de derecho constitucional* (2ª Ed). Buenos Aires. Astraea.
- SCRIBANO, A., (2008) *El proceso de investigación social cualitativo*. Buenos Aires. Prometeo.
- SOLARI, N., (2015) *Derecho de las Familias* [Versión electrónica] Thomson Reuters-Proview.
- SPISSO, R., (2016) *Derecho Constitucional Tributario* (6ª Ed) [Versión electrónica] Thomson Reuters-Proview.
- VILLEGAS, H., (1999) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7ª

Ed). Buenos Aires. Astrea

- VILLEGAS, H., (2013) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9ª Ed). Buenos Aires. Astrea.
- VALDEZ COSTA, R., (1996) *Curso de Derecho Financiero* (2ª Ed.) Buenos Aires Depalma
- VILLEGAS, H., (2016) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (10ª Ed. 1 reimpresión). Buenos Aires. Astrea.
- WERNER, M., (2015) El Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y su impacto en materia impositiva. [*Versión electrónica*] *Diario Judicial. Edición* 4289. ISSN 1667-8487 Recuperado de <http://www.diariojudicial.com/nota/72648>

Apéndice legislativo

- Fundamentos del Anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación Argentina. Comisión Redactora del Anteproyecto de Reforma y Unificación del Código Civil y Comercial de la Nación de la Comisión de Reformas designada mediante decreto presidencial 191/11 y que diera lugar a la reforma del Código Civil Argentino (2014)
- Constitución de la Nación Argentina, art. 4, 5, 14, 14 bis, 17, 16, 19, 20, 31, 33, 123, 124, 125, 129.-
- Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José, Costa Rica, 1969 Art. 17
- Código Civil y Comercial de la Nación. Ley 26.994. arts. 146, 403, 431, 432, 509 al 527. B.O. 08/10/2014
- Declaración Universal de Derecho Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948 Art. 16
- Ley de Impuesto a las Ganancias. Ley 20.628. arts. 2, 18, 19, 20, 22, 23, 41, 45, 69, 79 (T.O. Decreto 649/97) B.O. 06.08.1997 y sus modificatorias
- Ley de Procedimiento Tributario. Ley 11.683. art. 11 (T.O. Decreto 821/98) B.O. 20.07.1998
- Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 art. 158 art. 248(T.O. Decreto 390/76), B.O. 21.05.76 y sus modificatorias.
- Ley de Locaciones Urbanas N° 23.091, art. 9, B.O. 16.10.1984, y sus modificatorias
- Ley de Obras Sociales N° 23.660, art. 9,B.O. 20.01.1989 y sus modificatorias.
- Ley de Jubilaciones y Pensiones N° 24.241, art. 53,B.O. 18.10.1993 y sus modificatorias
- Ley de Protección contra la Violencia Familiar N° 24.417, art. 1,B.O. 03.01.1995.

- Proyecto de ley Impuesto a las Ganancias- Ley 20628,T.O. Decreto 649/97 y sus modificatorias. Modificación del artículo 23, sobre el aumento del monto que pueden desgravar anualmente los cónyuges o convivientes (Expediente 3386-D-2015). Recuperado de <http://www.diputados.gov.ar/proyectos/proyecto.jsp?exp=3386-D-2015>
- Proyecto de ley Impuesto a las Ganancias. Ley 20628,T.O. Decreto 649/97 y sus modificatorias.Modificación del artículo 23 sobre deducciones. (Expediente 0994-D-2016) Recuperado de <http://www.hcdn.gob.ar/proyectos/textoCompleto.jsp?exp=0994-D-2016&tipo=LEY>
- Dict. (DAL) 92/2000 - Bol. AFIP 40. Recuperado de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_L_000092_2000_11_01
- Dict. (DAL) 24/2001 - Bol. AFIP 51. Recuperado de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_L_000024_2001_03_23

Apéndice Jurisprudencial

- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1993, en la sentencia del caso “Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación – IVA” Fallos 316:232
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1977, en la sentencia del caso “P.A.S.A. - Petroquímica Argentina S.A.” Fallo 297-500.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 2012, en autos “Rigamonti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A. S/ indemnización por fallecimiento” LL 04/01/2012,3.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1993, en la sentencia del caso “El Tambolar c. D.G.I., s./Acción Declarativa, s./Medida Cautelar”.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1928, en la sentencia del caso “Díaz Vélez Eugencio c/ Provincia de Buenos Aires” Fallos 16:118.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1923, en la sentencia del caso “Unanué Ignacio y otro contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de pesos” Fallos 138-313.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1991, en la sentencia del caso “López, Luis, y otro c. Provincia de Santiago del Estero” Fallos 314-129.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1964, en la sentencia del caso “Sociedad Comercial de La Plata c/ Nación” Fallos: 258:149.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1941, en la sentencia del caso “Ganadería “Los Lagos” S.S. c/ Nación Argentina” Fallos 190:142
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1946, en la sentencia del caso “Roca Wright Alejandro C. c/ Nación” Fallos 205:200
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1905, en la sentencia del caso “Proceso seguido c/ Capitán Pedro S. Zeballos y otros” Fallos 101:401
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1916, en la sentencia del caso “Sánchez Viamonte Julio en autos con Giustinian, Emilio” Fallos 123:106
- Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1991, en la sentencia del caso “Astilleros Alianza S.A. de Construcciones Navales, Industrial, Comercial y Financiera c/ Estado Nacional (PEN.) s/ daños y perjuicios - (incidente)” Id SAJJ: FA91000449

- Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, en el año 2013, en la sentencia del caso “Da Fonseca, María Delia c/ CNA ART S.A. s/ Acción de Amparo” Id SAJJ: SUE0019994.