



**COMPRAVENTA DE ACCIONES ENTRE CONYUGES. EFECTOS DEL ACTO
CONSECUENCIAS DE LA “RETRO-VENTA” EN EL MARCO DE LA LEY 26.893**

En la presente entrega se analiza si, en el marco de la ley 26.893 (B.O. 22/09/2013), podría desencadenar consecuencia tributaria alguna la venta de acciones de sociedades anónimas adquirida por un acto que, conforme las normas del derecho privado, es nulo y de nulidad insalvable.

El caso de análisis se realiza una compraventa de acciones de una sociedad anónima entre cónyuges. El cónyuge adquirente no posee rentas propias ni declara en ese acto o en acto previo, poseer bienes originados antes del matrimonio. Pasados los años y con posterioridad a la sanción de la Ley 26.893 se decide “regularizar” esta situación por medio de un nuevo contrato de compraventa en los que, el adquirente originario, vuelve a adquirir sus acciones capitalizando esta vez al cónyuge vendedor.

Pasemos entonces a analizar por puntos el tema planteado

CARÁCTER JURIDICO DE LOS CONTRATOS ENTRE CONYUGES

En principio, el contrato como acto jurídico entre partes, entes todos de derecho privado, se encuentra regulado por el Código Civil el que en su artículo 1197 reglamenta el principio de libertad de contratación; en su artículo 1357 habla sobre las capacidades para contratar limitando esta en los artículos siguientes siendo, para el caso que nos ocupa, el artículo 1358 quien habla sobre las “incapacidades” que conlleva el matrimonio; entre ellas la celebración de un contrato.

En su texto reza: *“El contrato de venta no puede tener lugar entre marido y mujer, aunque hubiese separación judicial de los bienes de ellos.”*

Sin adentrarnos en el objeto que llevo al codificador a la redacción de este artículo, debemos reconocer que, siendo ambos cónyuges en carácter de sociedad conyugal dueños de la masa de bienes, carece de sustento y realidad un contrato entre ambos donde hagan objeto de comercio lo que ya le pertenece a la otra parte.

CARÁCTER DE LA INCAPACIDAD

Conforme nuestra derecho civil se requiere capacidad para otorgar cualquier tipo de acto convirtiéndose este en un elemento fundamental del “tracto jurídico” operado u operable. En cuanto al tema nos interesa el Artículo 31 del Código Civil indica *“... Su capacidad o incapacidad nace de esa facultad que en casos dados, les conceden o niegan las leyes.”*

Conforme lo expuesto, al encontrarse negada la facultada de contratar, en carácter de compra-venta para quienes revisten la calidad de cónyuges de la contraparte de la operación comercial, deviene la incapacidad de otorgar el acto bajo estudio.

EFECTO JURIDICO DEL ACTO CELEBRADO ENTRE INCAPACES

Resta preguntarnos qué efecto jurídico deviene de un acto celebrado entre incapaces. Este efecto es la ineficacia del acto dado que el mismo, al ser celebrado entre partes que no cuentan con capacidad jurídica para su celebración (siendo este el motor de todo acto jurídico), la misma no cuenta con la “fuerza y voluntad legal” suficiente para la producción del efecto jurídico que persigue. Por lo expuesto deviene en ineficaz por cuanto es **incapaz de producir efectos jurídicos**.

A mi criterio, esto convierte al acto en Nulo de nulidad manifiesta conforme el Art. 1038 CC y Art. 1042 CC

En esta línea, se presenta importante repasar el siguiente artículo:



“Art. 1.042. Son también nulos los actos jurídicos otorgados por **personas relativamente incapaces en cuanto al acto**, o que dependiesen de la autorización del juez, o de un representante necesario.”

Se resalta en término “*relativamente incapaces en cuanto al acto*”, por cuanto lo que aquí nos interesa no es su “incapacidad general” sino lo legislado en cuanto a “incapacidad para otorgar ese acto puntual” que es la compra-venta de un bien entre cónyuges.

CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El caso bajo estudio radica en la consecuencia tributaria de un acto tendiente a “reparar” el “entuerto jurídico” generado en la operación bajo consulta. Se presentó a consideración de una “retro-venta” o “anulación del acto”.

En principio al tratar estas operaciones uno puede sentirse tentado a inclinarse por su gravabilidad dado que la venta y disposición de este tipo de activos, prontamente, se encontrarán alcanzadas por impuestos. Sin embargo encontramos que la operación bajo consideración fue realizada en abierta violación a las normas jurídicas de fondo y, como explicara anteriormente, la operación devino en nula de nulidad insalvable.

En cuanto a doctrina se encuentra dividida al tratar la gravabilidad de las operaciones ilegales, como provenientes de un ilícito; algunos opinan que estas no pueden ser objeto del impuesto a las ganancias dado que su aceptación implicaría un “juicio de aceptabilidad” a una utilidad obtenida de forma espuria y otros, dentro de los que me incluyo, entendemos que las ganancias obtenidas en repudio a la ley se encuentran alcanzadas por el impuesto máxime cuando, pese a que las mismas no se las incluye expresamente dentro de la construcción del hecho imponible, el Art. 88 no omite mencionar la capacidad de deducibilidad de los gastos y costos derivados de estas operaciones. Por lo expuesto se entiende que, al tratarse expresamente la línea de gastos, se incluye en la de ingresos su devengamiento.

Trazo esta “analogía” porque lo que estamos analizando es también un acto operado en “repudio” a la ley con lo cual uno podría sentirse “tentado” a llevar el análisis por esas líneas.

Es de mi opinión que el caso no puede estudiarse desde la gravabilidad de actividades en “repudio a la norma” dado que, si bien se analiza un hecho que no se condice con el ordenamiento normativo, en las actividades ilícitas existe ganancia cuando se dan algunos de los presupuestos de hecho que regula el tributo (en cada una de sus categorías) y lo que es ilícito es el objeto del negocio.

En el caso que estamos analizando no lo hacemos sobre un ilícito sino sobre un acto Nulo de Nulidad Insalvable

Nuestro soporte central será que en si un acto es nulo entonces jamás ha dado nacimiento a la voluntad contractual en el derecho civil por lo que no puede hablarse de efectos económicos o tributarios para esta situación puntual

Por otra parte, debe reconocerse la autonomía del derecho tributario, pero también que, en el artículo 1 de la ley de procedimiento, se indican las normas y métodos interpretativos estableciendo que, para caso no regulados por la 11.683 ni la norma de cada tributo en particular, se utilizarán las normas del derecho privado.

Con estos conceptos en vista y reconociendo que cuando el derecho fiscal quiso apartarse de las normas que regulan las relaciones privadas así lo ha hecho (ejemplo de esto es las aceptabilidad en el ámbito fiscal de las Sociedades de Hecho entre cónyuges) concluyo que; sobre la base de mi interpretación jurídica del acto y de los párrafos precedentes de este último apartado:

- a.- El acto es nulo
- b.- El derecho tributario no ha regulado efectos jurídicos para estos actos
- c.- La ley 11.683 llama al Código Civil ante silencio



d.- La operación de venta inicial no generó efectos tributarios y el reparo jurídico que se aplique jamás podría ser asimilado a una operación entre capaces con efectos jurídicos y económicos.

PALABRAS FINALES

Al momento de desarrollar este breve “paper de trabajo” he dejado fuera de mención temas que hacen a la determinación del impuesto para este caso puntual en merito a la brevedad y dado que no hace al tratamiento tributario de la operación en crisis. Sin embargo, debe reconocerse que, para aplicar los conceptos aquí vertidos, deberá llevarse este análisis al plano numérico donde deberemos analizar el valor de “re-incorporación” al patrimonio de las acciones dado que este valor es el que será efecto de la base imponible que se determinará al momento de su efectiva venta a un tercero en la sociedad conyugal.

En este análisis deberemos entonces reconocer el acto sobre el criterio de realidad económica celebrado en el Art. 2 de nuestra Ley de Procedimientos Tributarios y a la luz de los actos posteriores del contribuyente “re-adquirente” de los títulos accionarios que es, en definitiva, lo que determinará su real interés y motivación en la operación previa que llama a estudio en este caso.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)

www.sergiocarbone.comar

mail: carbonesergio@gmail.com

Tel: 4362-9602

Cel: 15-3089-9889