

CONTABILIDAD COMO ACTO JURÍDICO: POSIBILIDAD DE IMPUGNAR ESTADOS CONTABLES POR LA VÍA DEL DERECHO COMÚN

Christian A. Taliercio

SUMARIO:

Los estados contables, lejos de ser “el estado de contabilidad que resume, en un momento dado, los saldos de las diferentes cuentas de la empresa, determinados con el auxilio del inventario”¹, lo que implicaría que son poco más que simples operaciones aritméticas; son actos jurídicos que se estructuran a partir de unir varios actos internos de la organización societaria a través de un orden de constitución sucesiva dispuesta legalmente². Consecuencia necesaria de lo anterior es que son susceptibles de ser atacados mediante una acción autónoma de nulidad de acto jurídico, estando legitimados para su ejercicio todas aquellas personas que tengan un interés legítimo, y no únicamente los socios.



1. Concepto de Acto Jurídico en el Código Civil y Comercial. Aplicación al derecho societario

Explica Ascarelli -al referirse a la parte general de las obligaciones comerciales- que las “... *declaraciones de voluntad pueden ser tomadas en conside-*

¹ De Gregorio, Alfredo “Los balances de las sociedades anónimas, su régimen jurídico”, editorial Depalma, Buenos Aires 1950, ps. 4/5.

² Sobre este punto Ascarelli, Tullio “introducción al derecho comercial y Parte General de las Obligaciones Comerciales”, traducción de Santiago Sentis Melendo y Prólogo de Mauricio Yadarola, Ediar SA, Editores, Bs As., 1947 (sobre obras de los años 1932 y 1936 del profesor de la Universidad de Bologna), p. 197 expresa: “...*Constitución sucesiva. Otro punto sobre el cual creo conveniente llamar la atención es el del tiempo necesario para que un hecho o acto jurídico se desarrolle, esto es, el tiempo que debe correr entre el inicio y su desarrollo. Este elemento tiene particular importancia cuando el hecho jurídico conste de varios actos...*”.

ración por el derecho como tales...en relación a los efectos prácticos que el declarante quería alcanzar... Hablaremos en este caso de negocio jurídico. Lo que caracteriza al negocio jurídico y lo que hace de él el instrumento fundamental de la autonomía privada es la posibilidad de que las partes, aun cuando sea dentro de determinados límites, regulen las consecuencias del negocio en conformidad a los propios intereses”³.

El Código Civil y Comercial en el artículo 259 -siguiendo el concepto general desarrollado anteriormente y sin innovar respecto del derogado art. 944 del Código Civil-, establece que “...*El acto jurídico es el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas*”.

El acto humano para ser considerado acto jurídico requiere, en consecuencia, ser voluntario, ser lícito, y tener por fin inmediato la producción de efectos jurídicos, es decir, adquirir, modificar o extinguir relaciones o situaciones jurídicas.

2. Argumentos en favor de considerar a los estados contables como actos jurídicos

Sin perjuicio de no agotar todas las argumentaciones posibles, son elementos de convicción que no pueden dejar de considerarse, los siguientes:

2.1. La teoría del acto o negocio jurídico es propia de todo el derecho y por lo tanto es plena y pacíficamente aplicable al derecho comercial en general y al societario en particular. Esto se desprende de la estructura de nuestro ordenamiento jurídico, que impone un orden normativo receptado a partir de la ley 26.994 en el art. 1, 150 y ccdtes. del Código Civil y Comercial; sin perjuicio que como se ha analizado precedentemente, la más calificada doctrina ya ha aceptado la aplicabilidad del concepto al derecho comercial.

2.2. Profundizando en el argumento anterior, el Código Civil y Comercial aprobado por ley 26.994 ha incluido dentro del Libro I de Parte General, Título IV “Hechos y actos jurídicos”, Capítulo 5 “Actos jurídicos”, a la Sección 7ª denominada “Contabilidad y estados contables” de los arts. 320 a 331.

2.3. La asamblea general ordinaria⁴ es el órgano típico a quien corresponde “...*considerar y resolver los siguientes asuntos: 1) Balance general, estado de*

³ Ascarelli, Tullio, ob. cit. “Introducción al derecho comercial...”, ps. 188 y 189.

⁴ A salvo la opinión que pueda tenerse en relación a la aprobación de estados contables en la SAS, a partir de la interpretación que pueda darse al art. 49, 53 y ccdtes. de la ley 27.349.

los resultados, distribución de ganancias, memoria e informe del síndico... ”. Es decir, que no solo corresponde que se limite a aprobar o desaprobar los instrumentos contables que se le presenten, sino que debe “considerarlos” es decir, pensar sobre los instrumentos y analizarlos⁵, debatirlos y opinar sobre ellos. Una vez que los considera deben “resolver” aprobarlos, rechazarlos o rectificarlos⁶.

Lo dicho implica que se trata de un acto de expresión de la voluntad y no de una simple constatación de cuentas o meras operaciones matemáticas.

2.4. El carácter de acto voluntario está evidenciado en las facultades de los accionistas en relación al proyecto de balance que se somete a su consideración y resolución, desde que sus consideraciones no se limitan a verificaciones de resultados de los saldos de las diferentes cuentas, sino que pueden cuestionarse los conceptos mismos incluidos en cada uno de ellas -por supuesto sin afectar las reglas propias de la ciencia contable-, donde por ejemplo, es razonable en algunas oportunidades contabilizar un determinado gasto como activo o pasivo (*v.gr. pensemos en una empresa desarrolladora de software, donde los sueldos y demás remuneraciones de empleados afectados al desarrollo de un proyecto, que a su finalización se transformará en un producto de la empresa pueden mantenerse como gastos o “activarse” siendo ambas opciones en principio válidas*), o la determinación de los resultados por tenencia los que conforme a su contabilización determinarán la necesidad de abonar mayores montos en concepto de impuesto a las ganancias, o la contabilización de algunas previsiones que admiten un margen de discrecionalidad (*v.gr. la previsión por deudores incobrables, que en definitiva es una estimación donde claramente interviene la subjetividad, o la previsión para atender el resultado perdidoso de un juicio que no está firme en su totalidad pero que ya se sabe que la sociedad tendrá que afrontar*), o la contabilización de determinados pasivos como no corrientes buscando mejorar la posición financiera de la sociedad a pesar de la práctica habitual de cancelarlos dentro de los doce meses, o la creación de reservas por acuerdo de socios que se alejen de las pautas del art. 70 LGS -razonabilidad y responder a un criterio de prudente administración- para evitar considerar dividendos cuando uno de los socios está iniciando un trámite de divorcio y pretende encubrirse un derecho al dividendo, o dar el carácter de director empleado a retiros de los directores, que de otra manera afectaría el resultado de las cuentas particulares y cambiaría el resultado del ejercicio, entre muchos otros supuestos.

⁵ De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española considerar es: “Pensar sobre algo analizándolo con atención”.

⁶ Conforme lo resaltan Halperin Isaac y Otaegui Julio C, en “Sociedades Anónimas”, 2da edición, editorial Lexis Nexis Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 713.

2.5. No puede confundirse el acto aprobatorio de los estados contables con los estados contables aprobados, ni con acta que se redacta a efectos de dejar constancia de lo resuelto. Sobre este tema se expedido la jurisprudencia: *“Como lo enseñan Garrigues y Uría, el acuerdo existe como manifestación de la voluntad social desde que la mayoría expresa su decisión en la forma y modo prevenido por la ley, y los efectos de esa manifestación de voluntad no pueden hacerse depender de la redacción del documento en el que se recoja el resultado de la votación y el acuerdo en sí. La documentación no es, en cuanto tal, requisito indispensable del procedimiento de formación de los acuerdos sociales, pues es evidente que la deliberación es independiente de su constancia en un documento. Por ello, a falta de una disposición legal que atribuya al acta la condición de elemento esencial para la validez de los acuerdos sociales, no se puede mantener al principio de la nulidad de los que no estén acogidos en ese documento (conf. Garrigues, J. y Uria, R., Comentario a la ley de sociedades anónimas, Imprenta Aguirre, Madrid, 1976, ps. 704/705, N° 10)...”*⁷.

2.6. El fin inmediato de producir efectos jurídicos se proyecta y concreta en la determinación del resultado del ejercicio, del impuesto a las ganancias a tributar, en el derecho al dividendo que se reconoce a los accionistas, en la ganancia que queda reservada.

Por otra parte, el balance determinará el valor sobre el que se le pagará al accionista recedente, podrá determinar derechos del cónyuge del socio durante un trámite de divorcio; y tratándose de balances especiales determinarán el precio de la parte del excluido, el valor a abonar a herederos de socios en una SRL cuando no sean admitidos a ingresar, el valor de un socio en caso de fusión o escisión, etc.

Es decir, los estados contables aprobados producen y determinan derechos y efectos jurídicos inmediatos que los incluyen en la definición el art. 259 del Código Civil y Comercial.

⁷ Conforme sostuvo la Cámara Nacional de Comercio, sala D, el 6 de abril de 2017 en autos “Havanatur S.A. / Guama S.A. y otros s/ ordinario”, Registro N° 22.118/1994 Y “Havanatur S.A. C/ Navarese, Claudio Y Otros S/ Sumario”, registro N° 127.413/2001, agregando respecto al tema de esta ponencia lo siguiente: *“... (g) Acción de impugnación de balances. Independientemente de lo anterior, considero que también debe acogerse la acción de falsedad de los balances cerrados el 30/9/1992 y 30/9/1993. Aclaro al respecto, ante todo, que esta acción juega independiente de la de impugnación de la asamblea que los aprobó, ya que la nulidad asamblearia no implica juzgamiento sobre el contenido de los balances cuando, como ocurre en la especie, tal invalidez no prospera debido a un análisis de ese contenido sino que se acoge por una razón distinta (conf. Cabanellas de las Cuevas, G., ob. cit., t. 7, p. 310; Esparza, G. y Taliercio, C., Acción de nulidad de balance, Buenos Aires, 2013, ps. 14/15) ...”*.

3. Acción de nulidad de acto jurídico o acción de nulidad de balance

Tratándose los estados contables de actos jurídicos, son susceptibles de estar viciados de nulidad en los términos de los arts. 382 ss. y ccetes. del Código Civil y Comercial.

Esto implica que quien tenga un interés legítimo en su cuestionamiento al estar afectado en el ejercicio de sus derechos, podrá demandar la nulidad de los estados contables por medio (acción o excepción -art. 383 CCC-) justificando su legítimo interés. Esta posición abarca entre otros al heredero de socio que no es admitido a ingresar a la sociedad pero tiene un derecho a que se pague el valor de la partición del causante a la fecha de fallecimiento (arts. 90, 92 inc. 1, 155 y ccetes LGS), al acreedor societario perjudicado por dividendos acordados sobre la base de estados contables viciados de nulidad, al cónyuge del socio en procura de la determinación de derechos de origen ganancial que le son negados por los términos de los estados contables aprobados, al recedente que ha dejado de ser socio (art. 245 LGS, y art. 17 CN), entre otros.

4. Ámbito de acción de la nulidad de acto jurídico y de la impugnación de decisiones asamblearias aprobatorias de estados contables (art. 251 y ccetes. LGS)

A criterio de este ponente, el punto más complejo a resolver es determinar si resulta legitimado activo para entablar la acción de nulidad de estados contables el accionista que también tiene legitimación por el art. 251 LGS para impugnar la asamblea que aprobó los estados contables.

Por un lado, podría sostenerse que por razones de seguridad jurídica el accionista solo puede optar la vía del art. 251 y dentro del plazo de caducidad previsto por la ley. Sin embargo, no puede dejar de advertirse que desde hace años la jurisprudencia ha admitido supuestos de nulidades absolutas en que por estar comprometido el orden público la asamblea resulta impugnabile por la vía del derecho común. En contra de la posibilidad de impugnar estados contables por esta vía se ha sostenido también que el socio cuenta con información que le permite resolver dentro del término de caducidad del art. 251 el camino a tomar (arg. art. 55 y ccetes. LGS).

Por otro lado, siendo que el derecho a la impugnación de estados contables es irrenunciable (art. 69 LGS), podría sostenerse que el accionista siempre tendrá legitimidad para impugnar estados contables de manera directa y por la vía del Código Civil y Comercial, siempre que se cumplan los recaudos exigidos por la normativa que rige la validez de los actos jurídicos.