

NUEVAS NORMAS TÉCNICAS PARA LA REGISTRACIÓN CONTABLE DE LOS APORTES IRREVOCABLES PARA FUTURAS SUSCRIPCIONES DE CAPITAL

**ADRIANA BEATRIZ BLANCO
MÓNICA GABRIELA MONTI**

PONENCIA

La Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, si bien implica un avance para la aplicación uniforme de criterios contables, no resulta suficiente para cubrir el vacío legal y los potenciales conflictos que generan los aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones.

FUNDAMENTOS

El llamado “aporte irrevocable para futuros aumentos de capital” es uno de los temas mas controvertidos por la doctrina, ya que ha nacido de las concretas necesidades de la actividad comercial y no como un instituto regulado por la ley de sociedades. Esta práctica es usual en las sociedades anónimas, en las cuales los socios (o eventualmente terceros) entregan sumas de dinero para aplicarlos en forma

inmediata al giro social, cubriendo así exigencias operativas de financiamiento.

Distinguidos doctrinarios se han encargado de definir y determinar las distintas posiciones frente a la naturaleza jurídica de este instituto. En busca de una definición se ha dicho: “el aporte irrevocable a cuenta de futuras emisiones, es el acto por el cual una accionista o un tercero entrega a la sociedad anónima, en forma irrevocable, una suma de dinero (aunque puede ser una prestación in natura), cuyo importe será aplicado a la suscripción de una futura emisión de acciones de la misma sociedad”¹

En igual sentido se ha sostenido: “es el caso en que genéricamente, la sociedad recibe del socio, sin que exista aún decisión de capitalizar, un aporte de bienes en dinero o especie, anticipadamente, para afectarlo al giro de la sociedad, con el compromiso de convocar oportunamente a asamblea para tratar su capitalización. El aportante se obliga a mantener el aporte y el órgano de administración de la sociedad a convocar en su momento al órgano de gobierno para tratar dicha capitalización”²

Algunos autores consideran que la circunstancia que la ley de sociedades no haya previsto este tipo de aportes ha posibilitado la concreción de “maniobras” por parte del directorio y/o grupo mayoritario de accionistas.³

En tal sentido también se ha dicho: “la entrega de fondos por parte de un socio o un tercero a la sociedad para satisfacer inmediatas necesidades financieras de ésta, ha merecido en nuestra práctica societaria, la pomposa denominación de aportes irrevocables a cuenta de futuras emisiones, denominación que nos ha brindado la ciencia contable, que ha pretendido eludir, de alguna manera, la onerosidad que implica encuadrar esa conducta en la tradicional figura del mutuo”⁴

Asimismo la jurisprudencia ha tenido oportunidad de expedirse sobre el tema en los autos “El Palacio del Fumador SA s/ Quiebra” donde se ha sostenido: “Debe considerarse aporte de capital y no mutuo la entrega de dinero a la sociedad por quien se desempeñaba como socio administrador si, a pesar de no cumplirse con las formalidades del aumento de capital, mediaron en el acto elementos propios de la

¹ FAVIER Dubois, Eduardo M. (p) “Apostillas provisorias (a cuenta de futuras investigaciones) al instituto de los “aportes irrevocables” (a cuenta de futuras emisiones) en Negocios Parasocietarios. Instituto de Derecho Comercial U.N.A Vol. II Ed. Ad Hoc

² VITOLO, Daniel Roque, “Aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital y derechos de terceros”, en “La protección de los terceros en las sociedades y los concursos” VIII Jornadas de Institutos de Derecho Comercial de la República Argentina”. Ed. Ad Hoc.

³ ZARLENGA SOLA, Edgardo J. La capitalización de anticipos. LL 1980-XLI 1113.

⁴ NISSEN, Ricardo Augusto, Panorama Actual del Derecho Societario. Ed. Ad Hoc. pag. 126

relación societaria; expectativa en la ganancia que pudiera arrojar la actividad social por el refuerzo financiero y vigilancia en el control de la inversión por el aportante”⁵ Asimismo se ha dicho : “Corresponde tener por aportes irrevocables sólo los importes sufragados por los accionistas que, según surge de los recibos pertinentes, debían ser aplicados como aporte irrevocable para futuras acciones ordinarias, y las demás sumas por aquellos entregadas a la sociedad deben ser consideradas como préstamos. En consecuencia, la sociedad deberá entregar las acciones correspondientes a los aportes irrevocables realizados y restituir los importes dados en mutuo”⁶

Por otra parte “Schoijet Mirta c/ Silean SA y otros s/ sumario” se ha sostenido: “Parece razonable interpretar que, cuando un sujeto entrega en calidad de aporte a una sociedad una determinada suma de dinero, está renunciando a la posibilidad de volver sobre sus pasos y reclamar la restitución de lo aportado. Sólo en caso de ser negativa la decisión de la Asamblea de capitalizar el aporte efectuado por el socio en forma anticipada al contrato de suscripción, hace nacer en su cabeza el derecho a demandar la restitución de lo aportado ya que, en caso contrario, los derechos de aquella se circunscribirían al reclamo de las acciones emitidas en la proporción a su aporte”⁷

Sin perjuicio de considerar que con lo expuesto no queda agotado el tema, entendemos que “el ordenamiento positivo societario acusa aquí, un vacío legislativo que debe llenar la doctrina”⁸

Y en este sentido, uno de los aspectos que ha suscitado mayor controversia entre los profesionales en ciencias jurídicas y económicas se relaciona con el tratamiento contable de dichos aportes irrevocables, ya que de acuerdo con el criterio de registración que se adopte, los estados contables pueden reflejar un agravamiento del pasivo o provocar un mejoramiento del patrimonio neto.

“No caben dudas de que la utilización por parte de las sociedades del régimen de aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital o de adelantos de aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital, constituyen mecanismos tendientes a la recomposición de la cuenta “capital” con el objeto de mejorar o equilibrar, el estado del patrimonio neto, en la medida que, ... ésta cuenta integra el estado de evolución del patrimonio neto, y mejora no solo dicho pa-

⁵ C.Nac. Com. Sala C, 26 de agosto de 1986, Doctrina Societaria y Concursal , T. II, pag. 203.

⁶ Villani, Jorge y otro c/ Cameda SA s/ impugnación de decisión asamblearia. C. Apel. Civ. Y Com. de Azul, 17/10/97 Revista de las Sociedades y Concursos N° 6 pag. 143.

⁷ C.Nac. Com. Sala E, 15 de septiembre de 1992, Doctrina Societaria y Concursal T. V, pag. 295

⁸ VANASCO, Carlos A. “Aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital” en III Congreso de Derecho Societario, Salta 1982 pag. 159

rimonio neto, sino que expone un mayor índice de solvencia de la sociedad frente a las obligaciones contraídas o impuestas por la ley (pasivo). De tal modo, para decirlo en términos sencillos, las sociedades buscan por este medio, mejorar su imagen de solvencia y sanidad en su exposición patrimonial frente a los terceros”⁹

El criterio contable y financiero predominante hasta ahora, asímala lisa y llanamente, los anticipos irrevocables a los aportes de capital en firme, y como tales los hacen aparecer, sin salvedad alguna, en una cuenta integrante del patrimonio neto.¹⁰

En tal sentido se ha dicho: “... el anticipo irrevocable para futuras suscripción de acciones, opera como una obligación preexistente, no en sentido de una típica deuda dineraria, sino como obligación de la sociedad de constituir un fondo que devendrá en capital social (acciones), dicho fondo ni es capital, ni es un préstamo; de aquí que, como fondo, no vemos por qué en tales casos no hayan de incluirse estas sumas en patrimonio neto de la sociedad, criterio expositivo éste, por otra parte, consentido por las normas reglamentarias del Banco Central de la República Argentina, la C.N.V., la Superintendencia de Seguros de la Nación, y la doctrina contable predominante”¹¹

De acuerdo a las normas técnicas vigentes, el Dictamen 8 del Instituto Técnico de Contadores Públicos, dispone que cuando el adelanto tenga como destino irrevocable la suscripción futura de acciones, el mismo debe integrar el patrimonio neto, dentro del rubro aportes no capitalizados. Asimismo la Resolución Técnica Nro. 9 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Capítulo 5, A 1 establece que dentro del “Estado de Evolución del Patrimonio Neto” se incluyen los “aportes de los propietarios” comprendiendo el capital suscrito y los aportes irrevocables efectuados por los propietarios (capitalizados o no, en efectivo o en bienes, o derecho).

Haciéndose eco de las voces que alertaban sobre la necesidad de revisión del tema, y con fundamento en “... que la profesión contable argentina no debe quedar ajena al proceso de globalización económica en el que está inmerso nuestro país, por lo cual es necesario elaborar un juego de normas contables profesionales armonizadas con las normas internacionales de contabilidad propuestas por el International Accounting Standard Committee (IASC, Comité de Normas Contables Internacionales)”, la Federación Argentina de Consejos Profesionales

⁹ Idem Nota 2 pag. 170/1

¹⁰ Idem Nota 1 pag. 86

¹¹ Verón, Alberto Victor. Los Balances. Tratado sobre los estados contables, Tomo I, pag. 430, Ed Errepar.

de Ciencias Económicas dictó la Resolución Técnica Nro. 17 con fecha 8 de diciembre de 2000.

Esta nueva norma, sobre la base de la realidad económica, define, entre otras cuestiones, las condiciones que deben cumplirse para registrar en el patrimonio neto los aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones. De no cumplirse las condiciones establecidas en la misma, los aportes deben registrarse en el pasivo. Dado que las anteriores normas no se pronunciaban sobre este punto en particular, se considera que con esta nueva normativa, se eliminan eventuales conflictos, en busca de paliar el vacío normativo que pueda afectar la transparencia y la comparabilidad de los estados contables¹².

Específicamente esta Resolución establece que los aportes irrevocables para ser considerados como parte del patrimonio neto, deben cumplir con los siguientes requisitos: a) que hayan sido efectivamente integrados; b) que surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración del ente que estipule: 1) que el aportante mantendrá su aporte, salvo cuando su devolución sea decidida por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente, mediante un procedimiento similar al de reducción de capital social, 2) que el destino del aporte es su futura conversión en acciones, 3) las condiciones para dicha conversión; c) hayan sido aprobadas por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente, o por su órgano de administración ad referendum de ella. Los aportes que no cumplan con las condiciones mencionadas integran en pasivo.

La adopción de esta Resolución Técnica tendrá vigencia para la elaboración de los estados contables anuales o de períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de julio del 2001.

A pesar que la nueva normativa descripta implica un avance que ayuda a una aplicación uniforme de criterios contables, obviamente no cubre el vacío legal y los innumerables conflictos que éste trae aparejado, por ejemplo que no se logre la capitalización de los aportes, por falta de convocatoria a asamblea, o por falta de quorum, o porque la asamblea resuelve capitalizar en distintas condiciones a las pactadas, o los problemas que se plantean frente al ejercicio del derecho de receso y de suscripción preferente, entre otros conflictos ya analizados por la doctrina.

¹² En este sentido Comentario Supervisado por Carlos A. Fila, de las Resol. Técnicas N° 4 a N° 19 de la F.A.C.P.C.E Año 2001 2° Ed.

CONCLUSIONES

No podemos perder de vista que el proceso de capitalización, que consiste en el cumplimiento del régimen de aumento de capital, constituye el mecanismo específicamente previsto por la ley de sociedades para que los socios aporten los fondos necesarios para el cumplimiento del objeto social.

Consecuentemente, este instituto no regulado en la ley, si bien resulta una práctica habitual generada en la urgencia de la operatoria comercial de la empresa en marcha, constituye sólo un paso previo para la necesaria capitalización, que en caso de no llevarse a cabo, generará, no sólo la obligación de la devolución de los fondos, sino que puede originar todo el elenco de responsabilidades articuladas por la normativa societaria para los administradores y controlantes en caso de ocasionarse un daño.

En este sentido, la Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, si bien implica un avance para la aplicación uniforme de criterios contables, no resulta suficiente para cubrir el vacío legal y los potenciales conflictos que generan los aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones.

Por ello, consideramos que resultaría indispensable considerar una reforma legislativa que contemple el caso, con sanciones específicamente reguladas, en salvaguarda de los derechos del aportante, de los socios minoritarios y de los terceros acreedores en general.