

COMENTARIOS Y PROPUESTAS DE MODIFICACION SOBRE
EL PROYECTO DE UNIFICACIÓN DE LOS CÓDIGOS CIVIL Y COMERCIAL
CON MEDIA SANCIÓN DEL HONORABLE SENADO DE LA NACIÓN

Sin perjuicio del interés general que como ciudadanos nos corresponde sobre todas las materias contenidas en el Proyecto con media sanción, así como en las leyes que lo complementan, los profesionales en Ciencias Económicas creemos muy importante insistir en la necesidad de realizar cambios en el texto que lleva media sanción a fin de incorporar o considerar, según los casos, ciertos aportes respecto a tres géneros de cuestiones:

1. Normativa sobre honorarios profesionales para la actuación ante la Justicia.
2. Las regulaciones contables en materia de Código Civil y Comercial y su impacto como reforma necesaria en la Ley de Sociedades Comerciales.
3. Consecuencias de la sanción del Código en materia fiscal que requerirá de inmediatas reformas normativas.

Nuestra preocupación es la de contribuir a mejorar esta excelente iniciativa de modo que satisfaga integralmente tanto los intereses particulares en juego como los generales, armonizando y dando coherencia al cuerpo social, contemplando además las realidades actuales en materia tanto de actuación profesional en la Justicia como en la de la vigencia de normas profesionales contables, que comprenden los aspectos de medición o valuación del patrimonio y resultados económicos de las personas jurídicas y de las humanas que desarrollan actividades bajo la forma de empresa, las de exposición de dicha información en los estados contables, y las de auditoría que refieren la emisión de informes por profesionales independientes destinados tanto a los titulares de dichos estados como a la comunidad en general. También la de advertir que la reforma tendrá consecuencias respecto a la legislación fiscal y que por consiguiente serán necesarias toda una serie de reformas en esta materia.

Con ello dejamos sentado nuestro propósito de colaborar, desde nuestras incumbencias y conocimientos, para lograr un mejor contenido del proyecto. Deseamos también expresar nuestra disposición para debatir, explicar y aclarar las ideas que presentaremos ante la Comisión Especial del Honorable Congreso de la Nación y autoridades de Bloques.

1. Normativa sobre honorarios profesionales para la actuación ante la Justicia.

Los profesionales que se desempeñan en la Justicia, en diferentes roles, son parte de un sistema cuyo objetivo es con mayúsculas, el de ADMINISTRAR JUSTICIA. En otras palabras, su desempeño, en la medida de su probidad, calidad y honestidad tendrá una necesaria relación directa con la eficacia y corrección de los resultados a que se arrije en la solución judicial de los conflictos.

El afianzamiento de la justicia constituye además uno de los objetivos de los constituyentes de 1853 y así se lee en el Preámbulo de la Constitución Nacional.

De tal modo, los superiores objetivos de la administración de justicia requieren que la actuación profesional sea percibida por los profesionales como un campo de actuación no sólo noble, sino además de ejercicio pleno de las capacidades y con incentivos que lo conviertan en una carrera

interesante, que aliente la superación y capacitación permanente. No debe olvidarse asimismo, que la naturaleza del honorario profesional es la de alimentabilidad y por ello la remuneración digna hace a la integridad de la persona y a su desarrollo personal y familiar.

Por otra parte, en la génesis del ordenamiento constitucional de la República, las Provincias precedieron al Estado Nacional y en su organización institucional conservaron ciertas facultades no delegadas al mismo. Entre tales facultades se cuenta la de regular el ejercicio de las profesiones liberales. En razón de ello la normativa legal, tanto para regular el ejercicio del poder de policía sobre las distintas profesiones y también los estatutos de actuación profesional y de aranceles, fue conservado por las Provincias.

Es cierto que en el desarrollo de tales facultades existe una necesaria subordinación a los principios y garantías establecidas en la Constitución Nacional, las cuales podrán ser invocadas en supuestos especiales en los que la aplicación de las leyes locales pudiere afectarlas. Pero no es menos cierto que la regulación legal les corresponde a los Estados Provinciales.

Desde esta realidad, insertar normas sobre honorarios en los Códigos de fondo, más allá que el dictado de estos cuerpos sea facultad constitucional de la Nación, abre el campo para permanentes conflictos en la aplicación de las normas locales toda vez que las partes entiendan que resultan afectadas o limitadas por la ley nacional de fondo o que el ejercicio de los derechos firmes que de estas leyes locales haya resultado, queda condicionado por estas leyes de fondo. En tal sentido no debe olvidarse que la incorporación de un derecho a percepción de los honorarios queda incorporada al patrimonio del beneficiario y con ello protegido por la garantía de propiedad de la Carta Magna.

En concreto son dos las normas previstas en el Proyecto de Unificación de los Códigos Civil y Comercial que estimamos que pueden terminar siendo disvaliosas y fuente de conflictos: las previsiones de los artículos 730 y 1255.

La primera de ellas, el art. 730, tiene por propósito sentar el principio de limitación de responsabilidad del condenado en costas en un litigio judicial, poniendo un tope del 25% del monto de la sentencia, laudo o transacción para la primera instancia o única instancia. Agrega luego que si de la aplicación de las normas locales se reguló un monto mayor, el exceso será deducido a prorrata entre los beneficiarios.

El esquema de esta norma es el siguiente:

- a) El juez local aplica la ley local que corresponda para regular los honorarios a los profesionales. También según la misma ley se siguen los recursos que correspondan conforme a la ley local, hasta que quedan firmes.
- b) De tal suerte, estos honorarios han quedado incorporados a los patrimonios de los beneficiarios como un derecho patrimonial, protegido por la garantía de propiedad.
- c) En el caso que la suma de todos los honorarios de instancia única o de primera instancia, cualquiera hayan sido las dificultades, tiempos, incidentes y modalidades que haya tenido el pleito, sin atender tampoco a dilaciones provocadas por el accionar de las partes, incluyendo en ellas incidencias meramente dilatorias y pruebas inconducentes, supere el 25 % del monto de la sentencia, entonces el juez deberá limitar el total a dicha cifra y reducir todos los honorarios a dicha proporción, para fijar la responsabilidad de pago del condenado en costas.

- d) Así vista la cuestión, existiría una primera interpretación del tema: conforme la limitación impuesta por la norma proyectada, el exceso de honorarios regulados y firmes por sobre el 25 % quedaría fulminado y desaparecería. En tal interpretación, el efecto de esta norma es destruir un derecho que ya estaba incorporado al patrimonio del beneficiario, afectando por ello su derecho constitucional de propiedad. Se percibe fácilmente que desde esa perspectiva sólo podrían esperarse conflictos muy arduos y prolongados que recién terminarían en el máximo Tribunal de la República, en la línea de la inconstitucionalidad de la norma.
- e) También puede ensayarse una interpretación que permite escapar de lo anterior: los beneficiarios conservan este derecho, pero al no poder ejercerlo contra el condenado en costas lo podrán ejercer contra la otra parte del pleito: la no condenada en costas. De tal suerte el derecho patrimonial firme de los beneficiarios de los honorarios no sufrirá daño alguno. Pero de inmediato se pone de relieve que por efecto de esta norma nacería una obligación patrimonial para la parte no condenada en costas y que no tenía ninguna obligación patrimonial. En otras circunstancias se acepta la responsabilidad de pago del no condenado en costas, pero es desde la perspectiva que al hacer dicho pago automáticamente incorpora el derecho a recuperar el monto de la parte condenada en costas. Tal supuesto no sería válido en el caso, atento a que el condenado en costas está liberado de toda responsabilidad por sobre el 25%. Manifiestamente estamos ante la creación de una obligación que no responde a las normas que regulan los pleitos ni tampoco a las que determinan las reglas de ejercicio profesional y de costas, estando viciada por una muy probable inconstitucionalidad.

Este análisis permite apreciar la inconveniencia de la norma, la cual sólo podrá crear conflictos y además llevará inexorablemente a diferir la percepción de los honorarios regulados y con ello provocará daños no redimibles a los profesionales.

De otro lado, si la parte condenada aprecia que la obligación que emana de la aplicación de las leyes arancelarias locales llevará a un resultado que según su entender afectará sus garantías constitucionales, es libre de plantearlo durante el procedimiento en la litis y reservar las vías federales que correspondan. En otras palabras, la vigencia de la Constitución Nacional es más que suficiente garantía para que nadie pueda sentirse desamparado o sujeto a resultados que puedan resultar injustos en un caso particular y por ende pueden ejercer las defensas que mejor estimen. Pero siempre dentro del proceso y conforme a sus tiempos y a su procedimiento.

En síntesis, nuestro pensamiento es que corresponde eliminar esta norma.

La segunda norma, la del art. 1255, es igualmente dañosa: consiste en eliminar el carácter de orden público de las escalas arancelarias de las leyes locales a través de una norma incorporada a un código de fondo. Ello aún cuando las leyes arancelarias locales, dictadas por las legislaturas provinciales conforme a sus poderes constitucionales, contengan tal previsión. De tal suerte surge una contradicción de ordenamientos entre la ley local, dictada conforme las previsiones constitucionales, por ser una facultad no delegada a la Nación, y la ley de la Nación a través del Código Civil y Comercial. Siendo que la facultad de regular las profesiones es provincial, va de suyo que la controversia debiera solucionarse a favor de la ley local. Ello lleva a la inconstitucionalidad de la norma que se proyecta.

Ello es así y tanto más cuando, de resultar en un caso particular en que los honorarios fijados teniendo en cuenta las escalas regulatorias de la ley local resultaren exageradas y vulnerasen los derechos y garantías generales establecidas por la Constitución Nacional, el tema tiene remedio precisamente en la invocación del daño a tales garantías y por ende da derecho a litigar al condenado en costas desde tal perspectiva, invocando el caso federal. Ejercer este derecho no necesita la declaración de la destrucción del orden público de las escalas regulatorias de las leyes locales.

Si bien es cierto que la norma que se proyecta mejora la que reemplaza (art. 1627 del Código Civil) al despojarla del modo imperativo y además eliminar la palabra “reducir” por la de “adecuar”, dando a entender que la inadecuación puede existir tanto si el honorario que corresponda esté por debajo como por encima de los topes de las escalas, lo cierto es que la incorporación a la ley de previsiones de este tipo sólo podrían plasmarse dentro de las leyes locales.

La concepción de esta norma tiene un vicio importante: no tiene en cuenta la naturaleza del sistema que da lugar a la opción para los auxiliares de la justicia de trabajar en dicho ámbito. Cuando un auxiliar decide inscribirse como tal, no puede hacer una evaluación del trabajo a realizar y presupuestarlo. Su única garantía son las normas que regulan el ejercicio profesional y deberes y el estatuto regulatorio. Por ende, cuando le sortean un caso sólo puede aceptarlo y quedar sujeto a la remuneración que le será regulada –no tiene ninguna facultad negociadora– teniendo como única garantía la que da la escala. Cuando luego de hecho el trabajo, dicha escala le es fulminada y deja de aplicársele, ya no tiene ninguna defensa contra tal proceder puesto que su labor está realizada. En todo caso se le presenta un largo camino, cual es el de la lucha por la inconstitucionalidad de la norma en que se basó la fulminación de su derecho, pero tal camino lleva ínsito un tiempo considerable, un costo de asesoramiento legal y un resultado incierto.

Todas ellas constituyen obstáculos que conspiran contra la elección de este campo de actuación profesional y por ende no contribuye al objetivo de afianzamiento de la justicia.

En síntesis, nuestro pensamiento es que corresponde eliminar también esta otra norma.

2. Las regulaciones contables en materia de Código Civil y Comercial y en materia de la Ley de Sociedades Comerciales.

2.1 Modificaciones en el Código Unificado Civil y Comercial.

El Proyecto de Código Unificado Civil y Comercial trata los temas de este acápite dentro del Título IV Hechos y actos jurídicos, Capítulo 5 Actos Jurídicos y Sección 7 Contabilidad y Estados Contables. Abarca los artículos 320 a 331. Además otros artículos contienen alguna referencia a la obligación de emitir estados contables, a lo que denomina “certificación” de los mismos y a llevar una contabilidad. Tales artículos son el 173 y el 190 dentro de las Asociaciones Civiles, los arts. 1475 y 1476 dentro de la figura de Consorcios de Cooperación, y el art. 2097 en la figura de Tiempo Compartido.

Además, en la ley de sociedades comerciales 19.550 deja subsistentes los arts. 61 a 73, sin ninguna modificación, los cuales constituyen la Sección IX De la Documentación y de la Contabilidad.

En general existen muchos aciertos sobre todo en las normas que se han incorporado al proyecto. No obstante creemos que existen ciertos aspectos que deberían o bien incluirse en la legislación o bien, suprimirse. Estos aspectos son los siguientes:

- a) El estatus legal que debieran tener las normas técnicas de contabilidad y de auditoría que emiten los organismos profesionales de ciencias económicas, que tienen delegado el poder de policía profesional. La corrección de los Balances en la exposición de su situación patrimonial y financiera así como la determinación de sus resultados económicos, fuente de los derechos patrimoniales de los socios de las sociedades comerciales, emanan de la aplicación de las normas técnicas de contabilidad y su correcta aplicación se determina por el cumplimiento de las normas técnicas de auditoría por parte de profesionales independientes, con la garantía adicional que supone la legalización de su firma por los consejos o colegio profesionales en ciencias económicas que tienen delegada por la ley el poder de policía profesional. Esta normativa es variada, contempla diferentes casos y modalidades societarias y está en permanente evolución. También son de destacar las normas contables de exposición, las cuales determinan la forma y contenido de los estados contables básicos, los cuadros anexos, las notas aclaratorias y todas las circunstancias que deben ser exteriorizadas por el ente emisor. Estas normas contemplan distintos tipos de sociedades y de asociaciones, atendiendo al sector de actividad, al tamaño, al grado de interés público y todas las circunstancias relevantes, siendo dinámicas por naturaleza y evolucionando según las prácticas y desarrollos nacionales e internacionales. En todas ellas tienen además intervención ciertos entes de control público con facultades legales sobre ciertos sectores de actividad (BCRA, SSN, INAES, CNV, etc.) que pueden adecuar diversas normas tanto de medición como de exposición en sus respectivos ámbitos.
- b) La incorporación de ciertos libros como obligatorios, para asegurar una mayor precisión y fiscalización de los libros y sistemas contables utilizados, mejorando con ello la eficiencia en la elaboración de pericias contables y compulsas en los conflictos judiciales o arbitrales.
- c) Las normas respecto al contenido que deben tener los libros obligatorios.
- d) El nivel de las normas a mantener en el Código Civil y Comercial Unificado o en la Ley de Sociedades Comerciales, las que en determinados aspectos debieran limitarse a principios generales, dejando para las normas técnicas profesionales y las que emitan Organismos de Control Específicos con facultades legales para ello, las especificaciones detalladas de criterios de medición y de exposición.

1. Las normas técnicas contables y de auditoría.

En la práctica de las personas jurídicas, sean comerciales o civiles, los estados contables se confeccionan sobre la base de la aplicación de normas técnicas. Las mismas determinan tanto la medición y exposición de los distintos rubros patrimoniales como la determinación de los resultados económicos. Estas determinaciones tienen importancia sobre decisiones del ente y también consecuencias legales, desde el momento que constituyen información en que se basan por ejemplo decisiones de inversores, decisiones de entidades financieras, decisiones de

distribución de utilidades en sociedades comerciales, base primaria de cálculo de obligaciones fiscales, etc.

Las normas contables emergen de la profesión contable institucionalizada, siendo facultad de las entidades a quienes el Estado tiene delegado por ley del Congreso de la Nación o de las Legislaturas Provinciales el ejercicio del poder de policía profesional. Asimismo, distintos organismos de control específico, con facultades legales expresas, tienen también facultad legal de adecuar normas técnicas en sus respectivos ámbitos. Demás está decir que estos entes ejercen sus facultades de un modo coordinado con la profesión contable de modo tal que no existan contradicciones entre normativas. Existe una sólida y larga experiencia al respecto.

Estas normas, abarcan dos aspectos diferenciados: la medición del valor de los distintos rubros patrimoniales activos y pasivos y las formas de exposición, las cuales abarcan los estados básicos a emitir, su contenido, los cuadros y detalles anexos, las notas y toda cuanta información complementaria sea necesaria para permitir el análisis e interpretación de la situación patrimonial, los resultados y el flujo de efectivo, así como la obligación de presentar estados contables consolidados con empresas controladas o relacionadas.

Las normas técnicas presentan cuerpos diferentes según el género de empresas a que están dirigidas. Así, las sociedades comerciales que hacen oferta pública de sus valores negociables deben aplicar las denominadas NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), las que son de aplicación opcional para las restantes sociedades, así como también las NIIF para PyMEs. Asimismo, las NIIF están en desarrollo para su puesta en vigencia en materia de entidades financieras y de empresas de seguros. En estos dos sectores, además, las entidades de control de estos sectores de actividad, BCRA y SSN, tienen facultades legales para adecuar normas contables que incluyen cuestiones como plan de cuentas obligatorio, criterios de valuación de ciertos rubros, normas de exposición, etc..

Por su parte, el universo de sociedades comerciales no sujetas a las NIIF, o que no opten voluntariamente por su aplicación, están sujetas a las normas técnicas dictadas para esas empresas por las instituciones de ciencias económicas, en las cuales, a su vez, existen simplificaciones en criterios de medición y de exposición para empresas de menor envergadura.

Asimismo, existen también juegos de normas especiales para el sector de entidades de economía social en consonancia entre los organismos profesionales y el ente de control INAES.

Cabe señalar finalmente que estos cuerpos de normas están bajo permanente revisión y adecuación al ritmo del avance de las disciplinas contables y de las necesidades de información pública, no siendo aconsejable que cuerpos normativos superiores, como puede ser una ley o un Código, contenga precisiones cuya definición es propia del nivel inferior, mucho más cuando la dinámica de cambio puede determinar cambios que rápidamente puede dejar obsoleta la norma rectora. Es decir que el esquema aconsejable es que la ley superior contenga criterios generales y las definiciones queden reservadas a los cuerpos normativos técnicos, cuya flexibilidad y facilidad de cambio es mucho mayor.

Se impone por lo tanto una adecuación de las normas previstas de modo que se incorpore a las mismas el rol legal que en materia contable y de emisión de estados contables tienen las

normas técnicas y simplificar las normas específicas de sociedades comerciales de modo de reducirlas a principios generales y remitirlas en lo específico a las normas técnicas.

Por otro lado, cabe señalar que falta definir la necesidad de que los estados contables emitidos estén auditados por profesionales independientes. Este concepto, si bien está implícito en normas como la prevista en el art. 190, no está expresamente contemplado en la normativa central. Por ello cabe incorporarlo, junto con la intervención del consejo o colegio profesional pertinente, en ejercicio del poder de policía, legalizando la firma del auditor.

Resulta conveniente introducir dos nuevos libros como obligatorios: uno es el Libro Mayor, el cual constituye la reclasificación de todos los movimientos del Libro Diario General para emitirlos por cada cuenta del Plan de Cuentas y así poder tener a la vista el saldo inicial, los movimientos y el saldo final de todas las cuentas. Su contenido es muy conveniente y necesario para los análisis contables implícitos en las tareas de elaboración de pericias y compulsas contables, cuando existen litigios en sede judicial y en arbitrajes. El otro es el de Sistemas Contables, en el cual cabe que se registren las rúbricas de libros, las autorizaciones para llevar registros electrónicos o por otros medios, las autorizaciones para reproducir comprobantes de modo digital o en microfilm, las autorizaciones para estos sistemas especiales y los dictámenes presentados para lograr su autorización, el plan de cuentas y toda otra información que haga al sistema contable.

En definitiva, caben algunas precisiones para mejorar la redacción de alguno de los artículos, por lo que proponemos las modificaciones acompañadas como **Anexo 1, en los art. 320 a 331** que se exponen a la par del texto que tiene media sanción para que puedan visualizarse con facilidad la naturaleza de los cambios.

Adicionalmente se proponen los siguientes cambios en otros artículos de Proyecto de Unificación de los Códigos Civil y Comercial:

Asociaciones civiles-

ARTÍCULO 173.- Integrantes del órgano de fiscalización. Los integrantes del órgano de fiscalización deben contar con título profesional que habilite para esas funciones. No pueden ser al mismo tiempo integrantes de la Comisión Directiva. Estas incompatibilidades se extienden a los cónyuges, convivientes, parientes, aun por afinidad, en línea recta en todos los grados, y colaterales dentro del cuarto grado. En las asociaciones civiles que establezcan la necesidad de una profesión u oficio específico para adquirir la calidad de socio, los integrantes del órgano de fiscalización no deberán contar con título habilitante. En tales supuestos la comisión fiscalizadora deberá contratar profesionales independientes para su asesoramiento.

Simple asociaciones

ARTÍCULO 190.- Prescendencia de órgano de fiscalización. Las simples asociaciones con menos de VEINTE (20) asociados pueden prescindir del órgano de fiscalización; subsiste la obligación de *acompañar el informe de auditor independiente con* sus estados contables. Si se prescinde del órgano de fiscalización, todo miembro, aun excluido de la gestión, tiene derecho a informarse sobre el estado de los asuntos y de consultar sus libros y registros. La cláusula en contrario se tiene por no escrita.

Consortio de cooperación

ARTÍCULO 1475.- Reglas contables. El contrato debe establecer las reglas sobre confección y aprobación de los estados *contables*, atribución de resultados y rendición de cuentas, que reflejen adecuadamente todas las operaciones llevadas a cabo en el ejercicio mediante el empleo de *las normas técnicas contables*. Los movimientos deben consignarse en libros contables llevados con las formalidades establecidas en *este Código*. Se debe llevar un libro de actas en el cual se deben labrar las correspondientes a todas las reuniones que se realizan y a las resoluciones que se adoptan.

ARTÍCULO 1476.- Obligaciones y responsabilidad del representante. El representante debe llevar los libros de contabilidad y confeccionar Los estados *contables*. También debe informar a los miembros sobre la existencia de causales de extinción previstas en el contrato o en la ley y tomar las medidas y recaudos urgentes que correspondan. Es responsable de que en toda actuación sea exteriorizado el carácter de consorcio.

Tiempo compartido

ARTÍCULO 2097.- Deberes del administrador. El administrador tiene los siguientes deberes, sin perjuicio de los establecidos en los regímenes legales específicos:

- a) conservar los establecimientos, sus unidades y los espacios y cosas de uso común, en condiciones adecuadas para facilitar a los usuarios el ejercicio de sus derechos;
- b) preservar la igualdad de derechos de los usuarios y respetar las prioridades temporales de las reservaciones;
- e) verificar las infracciones al reglamento de uso y aplicar las sanciones previstas;
- d) interponer los recursos administrativos y acciones judiciales que corresponden;
- e) llevar los libros de contabilidad conforme *a las normas y requisitos exigidos en este Código*;
- f) confeccionar y ejecutar el presupuesto de recursos y gastos;
- g) cobrar a los usuarios las cuotas por gastos, fondos de reserva y todo otro cargo que corresponde;
- h) rendir cuentas al emprendedor y a los usuarios, conforme a liquidaciones de ingresos y gastos certificadas por contador público, excepto en el caso que se optara por aplicar el sistema de ajuste alzado relativo;
- i) entregar toda la documentación y los fondos existentes, al emprendedor o a quien éste indique, al cesar su función;
- l) comportarse tal como lo haría un buen administrador de acuerdo con los usos y prácticas del sector.

2.2 Modificaciones a la Ley de Sociedades Comerciales 19.550

Por último se acompañan las reformas que se consideran necesarias en el texto de la Ley de Sociedades Comerciales en su Sección IX:

Normas aplicables

Artículo 61: *Sin perjuicio de las normas particulares de esta Sección, son aplicables a los estados contables emitidos por las sociedades comerciales lo dispuesto en los artículos 320 a 331 del Código Civil y Comercial.*

Estados Contables Consolidados.

Artículo 62: *Las sociedades controlantes de acuerdo con el artículo 33, inciso 1), deberán presentar también estados contables consolidados, confeccionados con arreglo a las normas*

técnicas profesionales emitidas por los organismos profesionales en ciencias económicas que ejerzan el poder de policía profesional por delegación de los poderes públicos y con las modalidades que establezcan los organismos de control específicos con facultades legales para dictar normas técnicas. Estos estados consolidados formarán parte de los estados contables de la sociedad.

Estado Patrimonial.

Artículo 63: El Estado Patrimonial se confeccionará según las exigencias que emanen de las normas técnicas de exposición que correspondan y en la valuación de los distintos rubros se seguirán las normas técnicas de medición aplicables, según sea la naturaleza del ente y el sector de actividad, emitidas por los organismos profesionales en ciencias económicas que ejerzan el poder de policía profesional por delegación de los poderes públicos y con las modalidades que establezcan los organismos de control específicos con facultades legales para dictar normas técnicas. Todas las cuestiones atinentes a los criterios de medición aplicables, agrupación de rubros, moneda de cuenta y su tratamiento, exposición de los rubros según su naturaleza u otros criterios y en general todos los aspectos que hacen a la debida exposición de la situación patrimonial serán materia de definición de dichas normas técnicas.

Estado de resultados y otros estados básicos.

Artículo 64:

El Estado de Resultados y los Estados de Evolución del Patrimonio Neto y de Flujo de Efectivo complementan junto con el Estado de Situación Patrimonial los Estados Contables Básicos. En su confección deberán aplicarse las normas técnicas de exposición y de medición que resulten aplicables, según sea la naturaleza del ente y el sector de actividad, emitidas por los organismos profesionales en ciencias económicas que ejerzan el poder de policía profesional por delegación de los poderes públicos y con las modalidades que establezcan los organismos de control específicos con facultades legales para dictar normas técnicas. Todas las cuestiones atinentes a los criterios de medición aplicables, agrupación de rubros, moneda de cuenta y su tratamiento, exposición de los rubros según su naturaleza u otros criterios y en general todos los aspectos que hacen a la debida exposición de la situación patrimonial, económica o financiera, según corresponda, serán materia de definición de dichas normas técnicas.

Notas complementarias.

Artículo 65: Los Estados Contables Básicos deberán estar acompañados por Notas Aclaratorias que incluyan información complementaria que permita el análisis e interpretación de la situación patrimonial, los resultados y el flujo de efectivo de la entidad, de acuerdo con lo que dispongan las normas técnicas profesionales emitidas por los organismos profesionales en ciencias económicas que ejerzan el poder de policía profesional por delegación de los poderes públicos y con las modalidades que establezcan los organismos de control específicos con facultades legales para dictar normas técnicas.

Memoria.

Artículo 66: Los administradores deberán informar en la sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad. Del informe debe resultar:

1) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y pasivo;

- 2) Una adecuada explicación sobre los gastos y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores, cuando fueren significativos;
 - 3) Las razones por las cuales se propone la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente;
 - 4) Las causas, detalladamente expuestas, por las que se propone el pago de dividendos o la distribución de ganancias en otra forma que en efectivo;
 - 5) Estimación u orientación sobre perspectivas de las futuras operaciones;
 - 6) Las relaciones con las sociedades controlantes, controladas o vinculadas y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas;
- La Memoria deberá informar también acerca de todos los aspectos que sean establecidos por las normas dictadas por los organismos de control generales o específicos, según corresponda.

Copias: Depósito.

ARTICULO 67. — En la sede social deben quedar copias completas de los estados contables que incluyan la Memoria y los informes de auditoría y del órgano de fiscalización, a disposición de los socios o accionistas, con no menos de quince (15) días de anticipación a su consideración por ellos.

Dentro de los quince (15) días de su aprobación, las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por artículo 299, inciso 2), deben remitir al Registro Público un ejemplar de cada uno de esos documentos. Cuando se trate de una sociedad por acciones, se remitirá un ejemplar a la autoridad de contralor.

Dividendos.

Artículo 68: Sin modificaciones.

Aprobación. Impugnación.

Artículo 69: Sin modificaciones.

Reserva legal.

Artículo 70: Sin modificaciones.

Ganancias: pérdidas anteriores.

Artículo 71: Sin modificaciones.

Responsabilidad de administradores y síndicos.

Artículo 72: Sin modificaciones.

Actas.

Artículo 73: Sin modificaciones.

3. Consecuencias de la sanción del Código en materia fiscal que requerirá de inmediatas reformas normativas.

La propuesta ha sido preparada en base a las deliberaciones y conclusiones a las que se arribara en el 15º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA, organizado por este Consejo entre el 7 y el 9 de agosto de 2013 en la Ciudad de Buenos Aires.

El Derecho Tributario a partir de los albores del siglo pasado se fue conformando como una rama jurídica con principios, conceptos e institutos propios y si bien existen discrepancias en la doctrina y la jurisprudencia sobre el alcance de esa autonomía, es aceptado que cuenta con suficiencia normativa y conceptual, que le permite redefinir conceptos jurídicos de las otras ramas del derecho.

Sin embargo esta autonomía estructural no significa que sus normas y principios están aislados del sistema jurídico en el que está inserto.

Ello implica que a pesar de su especialidad y su particularismo normativo, es razonable sostener que las normas tributarias deberían contemplar lo legislado por el derecho común, ya que regulan hechos económicos que derivan de relaciones humanas que en primer lugar están normadas por éste, es decir que el derecho tributario debe tener permeabilidad para integrarse en forma armónica con el sistema jurídico en general.

Así lo ha entendido en reiteradas oportunidades la jurisprudencia al enrolarse en el criterio ius privatista, lo que obliga a constatar permanentemente la adecuación de la ley tributaria a los códigos de fondo.

En consecuencia la reforma integral de los Códigos Civil y Comercial de la Nación determinará la necesaria revisión del plexo normativo del sistema tributario global para adecuarlo, en lo que fuere necesario, a la nueva estructura de normas civiles y comerciales que regularán las relaciones de todos los miembros de la comunidad jurídica de nuestro país, a fin de garantizar el deseado objetivo de seguridad y certeza en esos institutos.

Sin embargo es importante destacar que esa revisión no implica la subordinación normativa del derecho tributario al derecho civil y comercial, sino que debe conservar su autonomía; es decir sus institutos, conceptos y principios y la posibilidad de redefinir aquellos conceptos del derecho común que se aparten de su finalidad específica.

2 Las modificaciones en particular

Aún cuando resulta imposible alcanzar a precisar en esta etapa del proceso de adecuación del sistema jurídico las normas específicas a revisar, hacemos una propuesta, con el soporte de las conclusiones a las que se arribara en el 15 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, organizado por este Consejo Profesional en el mes de agosto de 2013.

Procedimiento tributario

Responsabilidad solidaria de los administradores

Las autoridades fiscales locales atribuyen la existencia de responsabilidad solidaria en diversos supuestos fundados en el carácter objetivo de los cargos desempeñados, mientras que el proyecto de reforma del Código Civil y Comercial de la Nación recepta la amplia jurisprudencia imperante en esta materia, que dispone que la responsabilidad solidaria sólo puede ser atribuida con base en el obrar culposo de los sujetos involucrados en el cumplimiento de la obligación fiscal.

En consecuencia las Provincias deberían promover las modificaciones legislativas necesarias a fin de adecuar sus cuerpos normativos a esos efectos.

Responsabilidad del Estado y de los funcionarios públicos

El proyecto original elaborado por la Comisión designada a tal efecto establecía la responsabilidad del Estado por los daños causados por el ejercicio irregular de sus funciones, sin necesidad de identificar a su autor, instituyendo la responsabilidad del funcionario y del empleado público, por los daños causados a los particulares como consecuencia de las acciones que implican el ejercicio irregular de su cargo.

Ese proyecto fue modificado, disponiendo la no aplicación de estas disposiciones a la responsabilidad del Estado, por entender que la misma se rige por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local, según corresponda, lo que facilita la posibilidad de atenuación de esa responsabilidad, por normas locales de menor jerarquía.

En consecuencia es opinión de esta Comisión que debería volverse al texto original del proyecto, en cuanto responsabiliza a los mencionados sujetos por los daños causados por el ejercicio irregular de sus funciones.

Prescripción de las acciones contra el Estado

•Modificación de normas locales

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en la causa "Filcrosa" sobre la prevalencia de las disposiciones del Código Civil por sobre las normas locales en materia de prescripción, por lo que resultan inconstitucionales aquellas normas locales en materia de prescripción que se aparten de lo previsto en el Código de fondo.

Por ello, y a fin de evitar el dispendio jurisdiccional que implica un proceso recursivo ante su apartamiento, las jurisdicciones locales deberían modificar las normas de prescripción a fin de adecuarlas al Código de fondo.

•Plazo de prescripción

En virtud de la tendencia internacional que promueve la reducción de los plazos de prescripción, el proyecto original reducía los plazos de prescripción en todo lo que se devengue por años o plazos periódicos más cortos, al término de dos años.

Dado que la aplicación inmediata de este criterio tendría consecuencias nocivas en la relación fisco-contribuyente en las jurisdicciones locales, fue modificado el artículo 2560 del proyecto incorporando el plazo de prescripción aplicable a los impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipales, al plazo genérico de 5 años.

Si bien esta modificación introduce un plazo razonable de prescripción, tal como se menciona en el punto anterior las legislaciones provinciales deberán adecuar sus códigos fiscales a las disposiciones de Código Civil y Comercial.

•Suspensión de la prescripción

El Código Civil vigente establece la suspensión por un año del curso de la prescripción en caso de constitución en mora al deudor, efectuada en forma auténtica.

El proyecto que comentamos reemplaza el concepto de constitución en mora del deudor por la interpelación, en ambos casos de forma fehaciente, receptando la interpretación que ha brindado la jurisprudencia y doctrina, superadora de las inconsistencias que la terminología presenta respecto del régimen de la mora, mejorando terminológica y metodológicamente la causal de suspensión antedicha.

Asimismo, es importante destacar que ha resultado de práctica en los últimos años la inclusión, en leyes especiales que establecieron regímenes fiscales particulares (vgr. Regímenes de regularización), de nuevas causales de suspensión de la prescripción que han sido aplicadas a la generalidad de contribuyentes, con prescindencia que se hubieren beneficiado con dichos regímenes, lo que ha extendido sucesiva e inmotivadamente los plazos de prescripción vigentes en materia de tributos recaudados por el Gobierno Federal.

En la adecuación normativa propuesta, las normas tributarias deberían definir que la interpelación se configura con la notificación fehaciente de la resolución de determinación de oficio o con la notificación de la intimación de pago del tributo.

También se propicia precisar en esa modificación normativa que dentro de las causales de suspensión, se imposibilite extender con carácter general los referidos plazos de prescripción para contribuyentes que no se acojan o soliciten inclusión en los regímenes especiales que pudieran instrumentarse y que dispusieran en ese sentido, incluso en el ámbito nacional.

•Cargas probatorias dinámicas

Al proyecto de Código Civil y Comercial se ha incorporado la teoría de las cargas probatorias dinámicas, las que determinan que el onus probandi habrá de recaer sobre la parte que está en mejores condiciones para producir la prueba respectiva.

La doctrina y jurisprudencia admiten que el fisco debe aportar – basado en su deber de colaboración – la información que posee en virtud de su superioridad para obtener la información declarada o suministrada por terceros, la que le concede una mayor aptitud probatoria.

Se considera que la incorporación de las cargas probatorias dinámicas en el proyecto, ratificando la creciente recepción doctrinaria y jurisprudencial de la mencionada doctrina, significa un avance en materia de procedimientos fiscales.

Contratos

Dentro del texto del Código se ha incorporado la regulación de contratos que, en muchos casos, contaban con leyes especiales, tales como:

- Contrato de suministro.
- Leasing.
- Contratos de obras y servicios.
- Uniones transitorias.
- Consorcios de cooperación.
- Contratos de agencia.
- Contratos de concesión.
- Franquicias.
- Fideicomisos.

En consecuencia corresponderá analizar las posibles adecuaciones de las normas tributarias

para receptor las modificaciones que se introduzcan en los mismos.

Derechos reales

Comunidades indígenas

El artículo 75 inciso 17 de la Constitución Nacional (conforme la reforma de 1994) reconoce la posesión y propiedad comunitaria de las comunidades indígenas sobre las tierras que tradicionalmente ocupan.

En concordancia con la Ley Suprema el Código Civil y Comercial de la Nación, incorpora la propiedad comunitaria indígena como derecho real y precisa la existencia de un sujeto (la comunidad indígena organizada) a quien consagra como titular de este nuevo derecho, imponiéndole la necesidad de organizarse y registrarse como persona jurídica con el debido contralor estatal.

En este orden de ideas se la regula como un bien fuera del comercio, al disponerse que la propiedad comunitaria indígena es inalienable, intransmisible e insusceptible de gravámenes de garantía, medidas cautelares o prescripción adquisitiva por parte de terceros. El destino del referido inmueble rural es la preservación de la identidad cultural y el hábitat de las comunidades indígenas.

Concluimos entonces que esta persona jurídica que se crea (la comunidad indígena) tiene una finalidad específica que impone la necesidad de la regulación de su actividad como no alcanzada por los impuestos que persiguen hechos imposables que requieren el ánimo de lucro en sus sujetos pasivos, definiendo los requisitos que formales y sustanciales que deberán cumplir a esos efectos.

Por ello, entendemos que cabrá regular la inclusión de la comunidad indígena como sujeto exento en los diferentes gravámenes nacionales y locales, en atención a encontrarse fuera del comercio el bien inmueble que le da origen.

Derecho de superficie

La incorporación de nuevos derechos reales en Código Civil y Comercial de la Nación establece situaciones jurídicas (con trascendencia económica) diferentes de las verificadas en las figuras hoy existentes, por ello se hace necesario evaluar el tratamiento tributario que correspondería asignarles.

Entre ellos se encuentra el derecho de superficie que hasta el presente sólo encontraba una limitada aplicación en materia forestal y que presenta características propias que hacen dificultosa su asimilación con otras figuras existentes que tienen previsto un tratamiento tributario particular.

En atención a este nuevo derecho real, se hará necesario incorporar disposiciones particulares en los diferentes impuestos a fin de precisar cómo se integran los elementos que definen las hipótesis de incidencia tributaria, esto es el objetivo, el subjetivo, el territorial, el temporal y el cuantitativo, así como las consecuencias de .sus cesiones y la transferencia de los bienes construidos por el superficiario.

Otros derechos reales incorporados

El proyecto incluye otros derechos reales tales como los conjuntos inmobiliarios, la figura del tiempo compartido, los cementerios privados y la incorporación de la ley de propiedad horizontal.

Dado que estas figuras existen en la realidad de los hechos y de alguna manera se fue conformando la interpretación de su tratamiento fiscal, es posible que solamente se requiera incluir algunas precisiones en las normas vigentes, aunque quizás sea la oportunidad de incluir dichos conceptos en las distintas leyes tributarias a fin de garantizar seguridad jurídica en su aplicación.

Derecho de Familia

Tal como se sostiene en los fundamentos del anteproyecto, la llamada constitucionalización del derecho civil y la incorporación de los tratados de derechos humanos en el bloque constitucional han tenido un fuerte impacto en el derecho de familia.

Por ello el nuevo Código, además de preservar la protección de la familia tradicional y el matrimonio, reconoce la constitución de familias por otros núcleos sociales, como las uniones convivenciales o las que se generan tras la ruptura de una unión anterior.

Esta nueva concepción de la creación de estructuras familiares y sus relaciones personales, así como 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.

En consecuencia las normas fiscales deberían adecuarse a estas nuevas realidades jurídicas pero, en razón de los distintos fines de la normativa fiscal y civil, se considera razonable que las primeras introduzcan las particularidades y luego se analice su integración al sistema tributario.

A tal fin consideramos que, si bien será necesaria una reforma general del sistema tributario, existen aspectos tales como los que devienen de la nueva ley de matrimonio que impactan significativamente en los rubros que hacen a la correcta liquidación de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, por lo que se requiere una adecuación legislativa en concordancia.

En este orden de ideas, se torna imperiosa la modificación en lo que respecta a las deducciones por cargas de familia, contemplando la nueva estructura familiar y los nuevos vínculos que se crean a partir de ella.

Ley general de Sociedades

Como consecuencia de la propuesta de reforma integral a la ley de sociedades y de trasvasamiento de figuras asociativas entre la ley específica y el cuerpo principal del Código, se hace necesario revisar la adecuación de las normas tributarias a esas modificaciones.

Si bien será necesaria una revisión total del sistema y su integración con las normas societarias, podemos anticipar la necesidad de contemplar alguna de las modificaciones en particular, a saber:

- Sociedad unipersonal

El proyecto elaborado incorpora en la denominada Ley General de Sociedades a la sociedad unipersonal, limitando el tipo social de un solo socio al de sociedad anónima.

La idea central no es la de limitar la responsabilidad del comerciante a un proyecto económico particular sino el permitir la organización de patrimonios como empresa en beneficio de los acreedores y con destino a sociedades de cierta envergadura, sin haber considerado la independencia de responsabilidad de los pequeños comerciantes.

Siendo así pareciera que no merecería ajuste alguno por su identificación con las sociedades de capital, pero si resultará indispensable la revisión del concepto de “empresa unipersonal” actualmente legislada en la ley tributaria, en especial por la eliminación del concepto de “comerciante”.

- Sociedades entre cónyuges

El proyecto admite las sociedades entre cónyuges sin limitación al tipo social.

De ello deviene la necesidad de definir la forma de atribución de los aportes sociales y los resultados a los fines de sus consecuencias tributarias, para lo cual deberán tenerse presentes las consecuencias que determinan las modificaciones consideradas en materia de derecho de familia.

- Sociedades civiles

Se suprime toda referencia a la existencia de las Sociedades Civiles, actualmente reguladas por el Código Civil y de utilización masiva en la conformación de estudios profesionales de diversas disciplinas.

Esto exigirá la necesidad de establecer un procedimiento de adecuación de aquellas sociedades civiles existentes que habrán perdido su marco normativo y en materia tributaria debería incluirse un tratamiento acorde al ejercicio de una actividad civil desarrollada por una sociedad de naturaleza comercial, en especial en el impuesto a las ganancias reconociendo su encuadramiento en la cuarta categoría.

Contabilidad y registros contables

Se dispone la obligación de llevar libros de contabilidad por parte de todas las personas jurídicas privadas y en la redacción actual de la ley del impuesto a las ganancias quienes tengan esa obligación están habilitados a fijar un cierre de ejercicio fiscal diferente al año calendario.

Consideramos que deberá contemplarse en la ley esta circunstancia a fin de precisar las fechas de cierre de los ejercicios fiscales, las que determinan el momento de perfeccionamiento del impuesto.

Las modificaciones propuestas en materia del sistema de registros contables, exigirán la revisión de las normas vigentes en materia tributaria, las que - si bien no son de derecho tributario sustantivo - resultan de singular importancia por su utilización como herramienta de fiscalización y control por las Administraciones Fiscales.