

TÍTULO:	LA LEY 27349 Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS CONTABLES
AUTOR/ES:	Símaro, Gustavo; Torchelli, Valeria
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

**GUSTAVO SÍMARO
VALERIA TORCHELLI**

LA LEY 27349 Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS CONTABLES

La ley 27349, identificada con el apoyo al capital emprendedor y las sociedades por acciones simplificadas (SAS), permite que los socios suscriban e integren capital social con prestaciones realizadas y a realizar.

Esto, más allá de la realidad jurídica, nos pone frente a una realidad contable donde se hace necesario, para que dicha situación se efectivice como tal, que dichos aportes se conviertan en activos.

La vigencia de la ley de apoyo al capital emprendedor y de sociedades por acciones simplificadas (SAS) incluidas en los Títulos I y III respectivamente de la [ley 27349](#) viene a promover el apoyo a la actividad emprendedora y la generación de capital emprendedor, esto combinado con la inclusión de un tipo societario que, como su nombre lo indica, encuentra fuertemente simplificada su creación y funcionamiento.

Así, en su artículo 2, la ley determina que entenderá por emprendimiento a cualquier actividad con o sin fines de lucro que sea desarrollada por una persona jurídica nueva o cuya fecha de constitución no exceda de los siete años.

Por otra parte el Capítulo III, en su artículo 42, al abordar el tema aportes, manifiesta que los aportes podrán realizarse pactando prestaciones accesorias, pudiendo las mismas consistir en servicios ya prestados o a prestarse en el futuro, y podrán ser aportados al valor que los socios determinen en el instrumento constitutivo o posteriormente por resolución unánime de los socios, o el valor resultará del que determinen uno o más peritos designados por los socios en forma unánime.

Posteriormente, en el mismo artículo manifiesta que las prestaciones deberán resultar del instrumento constitutivo y/o de los instrumentos de reformas posteriores, donde se precisará su contenido, duración, modalidad, retribución, sanciones, en caso de incumplimiento y mecanismos alternativos de integración para el supuesto de que por cualquier causa se tornare imposible su cumplimiento.

Sobre el particular algunos autores objetan la idea de que pudiera sostenerse que las prestaciones accesorias integren el capital social de las SAS.⁽¹⁾

Queda claro que la ley ha pretendido facilitar el desarrollo de emprendimientos, emprendedores y canalizar la actividad de los mismos a través de las SAS. No obstante, como decíamos, ya existen trabajos doctrinarios donde se critica esta iniciativa basada en un análisis que no es el del espíritu de la nueva ley, sino el de la ley general de sociedades (LGS).

Con una mirada basada en el instrumento como medio jurídico movilizador de nuevos emprendimientos que puedan poner en igualdad de condiciones a los dueños del capital con el dueño de la idea, pondremos foco en este trabajo en los aspectos contables del aporte mediante prestaciones realizadas y/o a realizar por parte de los socios. Para ello quizás aquí debemos traer el atributo de esencialidad, donde priva la sustancia sobre la forma. Según el mismo, se hace necesario para que la información se aproxime a la realidad que las operaciones y hechos sean contabilizado y expuestos sobre la base de su sustancia y realidad económica.

Entonces, dejando de lado el debate jurídico y sosteniendo la vigencia de la ley 27349, con independencia de las resoluciones de la Inspección General de Justicia (IGJ) y de la Dirección Provincial de Personas Jurídicas (DPPJ) que neutralizan, mediante una norma de menor rango que la ley, la citada posibilidad de aportes en prestaciones, abordamos la cuestión contable.

La prestación ya realizada implica, contra el citado derecho a recibir acciones del socio prestador, la existencia de un activo.

Es momento entonces de recordar la definición de activo expuesta en la RT 16, punto 4.1.1. Allí se manifiesta que "un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).

Un bien tiene un valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo. De no cumplirse dicho requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo;
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) su canje por otro activo;
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) su distribución a los propietarios

Las transacciones o sucesos que espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismas a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra), ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad”.

Entonces, si tenemos que reconocer la contrapartida del aporte del socio en prestaciones accesorias, es decir, la contrapartida del Capital Social, no quedan dudas de que estamos en presencia de un activo. De no ser así, sería un resultado negativo, lo cual significaría que automáticamente en el mismo momento se produciría una anulación del incremento del patrimonio neto al reconocer el resultado negativo.

Es aquí donde las exigencias sostenidas en la definición para ser reconocido un activo entran en juego: “control de los beneficios económicos”; “aptitud para generar un flujo positivo de efectivo o equivalente”; “la posibilidad debe estar asegurada con certeza”. Todas expresiones contenidas en la conceptualización normativa y masivamente doctrinaria de activo y que tendremos en cuenta en este trabajo.

Como ya expresamos la ley prevé que se pacten prestaciones accesorias. Si dichas prestaciones se encuentran ejecutadas, como dijimos párrafos más arriba, desde la mirada registral contable, corresponde identificar una contrapartida deudora al correspondiente incremento del patrimonio neto por suscripción e integración de acciones, la cual se estará dando según la ley por la citada prestación ya efectuada.

Cualquiera sea el rubro de activo al que correspondan, lo que habrá que superar primariamente es su inclusión en el activo.

Siendo que estas sociedades por acciones promueven básicamente la existencia de un instrumento jurídico que facilite el emprendedurismo, es bastante probable que en muchos casos estemos hablando de prestaciones efectuadas y a efectuarse que se destinarán al desarrollo de activos intangibles.

Los bienes intangibles o inmateriales, conceptualiza Alberto Verón⁽²⁾, “así denominados por su falta de materialidad, no corpóreos, no mensurables físicamente, invisibles y con inestabilidad manifiesta debido a las fluctuaciones de los negocios, de vida más o menos prolongada, pero que finalmente en casi su totalidad se transforman en gastos en el curso de número determinado de años”.

Así, por ejemplo, entonces podemos tener socios que han efectuado desarrollos de software, los cuales se encuentran aportándolos como prestaciones efectuadas a SAS.

La [RT 17](#) indica en su punto 5.13 que los activos intangibles adquiridos y producidos se reconocerán como tales cuando:

- a) pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros;
- b) su costo pueda determinarse sobre bases confiables;
- c) no se trate de:
 1. costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia;
 2. costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no puedan ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto (o un segmento de dicho negocio);
 3. costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa;
 4. costos de entrenamiento (excepto aquellos que por sus características deben activarse en gastos preoperativos).

En el caso de los costos erogados por la aplicación de conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, la demostración de la capacidad de generar beneficios económicos futuros incluye la probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del intangible.

Los costos cargados al resultado de un ejercicio o período intermedio por no darse las condiciones indicadas no podrán agregarse posteriormente al costo de un intangible.

Los costos posteriores relacionados con un intangible ya reconocido solo se activarán si:

- a) puede probarse que mejorarán el flujo de beneficios económicos futuros; y
- b) pueden ser medidos sobre bases fiables.

Entonces, bajo este paraguas normativo, ¿las prestaciones efectuadas pueden encuadrarse como activos intangibles? Con algún esfuerzo podríamos pasar la valla de los puntos a) y b), es decir, pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros y su costo pueda determinarse sobre bases confiables. Cuando abordamos el punto c)1., es decir, no se trate de costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia, la inclusión en dicha categorización se torna más conflictiva.

No obstante, el párrafo a continuación del punto 4 nos permite mayor amplitud de criterio para la inclusión de estas prestaciones como activos dentro del rubro intangibles, siempre condicionado a la capacidad de generar beneficios económicos

futuros.

En síntesis, nos encontramos frente a una nueva realidad jurídico-societaria que para ser exitosa deberá encontrar su correlato contable bajo una realidad económica que permita que las prestaciones realizadas o a realizar por parte de los socios reúnan las condiciones para considerarse activos.

Notas:

(1) Vítolo, Daniel: "[Las SAS y las prestaciones accesorias](#)" - ERREPAR - DSCE - T. XXX - julio/2018 - Cita digital EOLDC098076A

(2) Verón, Alberto: "[Los bienes intangibles](#)" - ERREPAR - DSCE - N° 372 - noviembre/2018 - Cita digital EOLDC098669A

Cita digital: EOLDC099499A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.