

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 16 de junio de 2022.

No. 379

VISTOS :

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “ZAMCA S.A. con PODER EJECUTIVO. Acción de Nulidad” (Ficha No. 548/2020).

RESULTANDO :

I) A fs. 3 compareció Ignacio CORRADI, en representación de ZAMCA S.A, a demandar la nulidad del Decreto del Poder Ejecutivo No. 384/019, de fecha 13 de diciembre de 2019, que dispuso:

“Artículo 1: Autorízase el empleo de documentos electrónicos o digitales debidamente intervenidos por una firma electrónica avanzada, como medio de reemplazo de los libros Diario e Inventario previstos por el artículo 55 del Código de Comercio.

Artículo 2: Los documentos electrónicos o digitales y la firma electrónica avanzada incorporada en ellos, mencionados en el artículo 1° del presente Decreto, deberán cumplir con las disposiciones de la Ley N° 18.600 de 21 de setiembre de 2009 referida a documento electrónico y firma electrónica, para permitir y asegurar su admisibilidad, validez y eficacia.

Artículo 3: Si se utilizare un documento electrónico o digital como medio de reemplazo de libros referido en el artículo 1°, la intervención de

la Dirección General de Registro se realizará con las herramientas tecnológicas que adopte a estos efectos”.

Indicó que es una empresa dedicada a la microfilmación de todo tipo de documentos, entre los que se encuentran los libros de comercio previstos en el art. 55 del Código de Comercio.

Manifestó que el acto es ilegítimo porque la voluntad orgánica no se conformó debidamente. Sostuvo al respecto que la norma reglamentaria enjuiciada padece un vicio formal, determinado por la no concurrencia en su formulación y dictado de uno de los soportes humanos correspondientes: el Ministerio de Educación y Cultura.

Desde su perspectiva, como lo resuelto por el acto atacado importó una cuestión registral y financiera, además de la firma del Ministro de Economía y Finanzas, era necesaria la intervención del Ministro de Educación y Cultura.

Concretamente, consideró que la circunstancia antedicha, al impactar sobre un aspecto subjetivo medular (la voluntad competente); afecta de nulidad el decreto impugnado.

Indicó que la norma legal (art. 91 Ley No. 16.060) que reglamenta el Decreto No. 384/019 habilita el reemplazo o complemento de los libros comerciales solo respecto de las sociedades comerciales descriptas en el inc. 2° del aludido art. 91, es decir, sociedades comerciales con todos sus activos en el exterior.

A su juicio, la reglamentación resulta absolutamente ilegítima, ya que extiende el ámbito subjetivo de aplicación de los incisos 2° y 3° del art. 91 de la Ley No. 16.060 a todas las sociedades comerciales, cuando es

claro que el texto indica que será de aplicación solo para aquellas que tengan sus activos fuera del país.

En definitiva, solicitó el amparo de la demanda y la consecuente anulación del acto en proceso.

II) Conferido el correspondiente traslado, compareció a fs. 15 Daniel GAGGERO, en representación del Poder Ejecutivo, a contestar la demanda.

Adujo que la voluntad orgánica fue válidamente emitida, en virtud de que la norma impugnada fue propuesta por la Comisión de Normas Contables Adecuadas (CPNCA) y elevada al Ministerio de Economía y Finanzas por intermedio de la Auditoría Interna de la Nación.

Afirmó que la CPNCA es una comisión asesora del Poder Ejecutivo en materia contable, creada por Resolución No. 90/91 de 27 de febrero de 1991, en el ámbito del art. 91 de la Ley No. 16.060, cuyos cometidos comprenden *“la elaboración de proyectos de reglamentación sobre normas contables adecuadas y sobre el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios impuesto a los comerciantes”*.

Sostuvo que es claro que no era necesaria la intervención de otras Secretarías de Estado, por cuanto el acto administrativo fue dictado de acuerdo con las facultades otorgadas por la normativa legal y constitucional vigente.

Por otra parte, sobre la alegada violación al principio de reserva legal, indicó que la demanda realiza una interpretación restrictiva y absolutamente equivocada del art. 91 de la Ley No. 16.060.

Sobre el particular, remarcó que en la redacción original de la citada disposición, se incluía la posibilidad de que la reglamentación autorizara a que todas las sociedades pudieran emplear los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios impuestos a los comerciantes. Explicó, en este sentido, que el inciso 2° agregado al art. 91 por la Ley No. 18.083 no derogó ni modificó el Decreto No. 540/991, mediante el cual se permitió a las sociedades comerciales el reemplazo de los libros Diario e Inventario por hojas móviles pre o post numeradas, así como el empleo de fichas microfilmadas que contienen las hojas móviles.

Aseveró que la finalidad de la norma no fue, como expresa la actora, que la utilización de los medios tecnológicos para el sistema de libros fuera exclusivamente para las sociedades en las que la totalidad de sus activos se encuentren en el exterior. Dicha interpretación, desde su perspectiva, sería un retroceso o regresión en la legislación, que simplemente posibilitó, norma reglamentaria mediante, excluir de la obligación de llevar normas contables adecuadas a un determinado tipo de sociedades.

En suma, peticionó se desestimara la demanda y confirmara el acto en causa.

III) Abierto el juicio a prueba (fs. 21) se produjo la que luce certificada a fs. 27 correspondiente a la parte demandada, no ofreciendo prueba alguna la parte actora.

IV) Alegaron de bien probado las partes por su orden (fs. 30-34 y 35-38).

V) Conferida vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, aconsejó la anulación del acto impugnado, por Dictamen No. 489/021.

VI) Se dispuso el pasaje a estudio y se citó a las partes para sentencia definitiva, que se acordó en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO :

I) La pretensión anulatoria se dirige contra el Decreto del Poder Ejecutivo No. 384/019, de fecha 13 de diciembre de 2019 que dispuso:

“Artículo 1: Autorízase el empleo de documentos electrónicos o digitales debidamente intervenidos por una firma electrónica avanzada, como medio de reemplazo de los libros Diario e Inventario previstos por el artículo 55 del Código de Comercio.

Artículo 2: Los documentos electrónicos o digitales y la firma electrónica avanzada incorporada en ellos, mencionados en el artículo 1° del presente Decreto, deberán cumplir con las disposiciones de la Ley N° 18.600 de 21 de setiembre de 2009 referida a documento electrónico y firma electrónica, para permitir y asegurar su admisibilidad, validez y eficacia.

Artículo 3: Si se utilizare un documento electrónico o digital como medio de reemplazo de libros referido en el artículo 1°, la intervención de la Dirección General de Registro se realizará con las herramientas tecnológicas que adopte a estos efectos”.

II) Desde el punto de vista formal, se ha cumplido adecuadamente con los presupuestos respectivos para que pueda ingresarse al análisis de mérito del asunto (arts. 317 y 319 de la Constitución de la República y arts. 4 y 9 de la Ley No. 15.869).

III) El Tribunal, por unanimidad, sin compartir lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso

Administrativo, se pronunciará por la confirmación del Decreto impugnado.

IV) El agravio de la actora que denuncia que la voluntad orgánica no se conformó debidamente, no resulta de recibo.

Al respecto, la Corporación comparte con la demandada que la ausencia de refrenda, firma o participación del Ministerio de Educación y Cultura no invalida la disposición reglamentaria impugnada, pues la materia a la que atañe (normas contables adecuadas) pertenece a la órbita de actuación del Ministerio de Economía y Finanzas.

Debe tenerse en cuenta que la propuesta de proyecto del Decreto provino de la Comisión Nacional Permanente de Normas Contables Adecuadas (CPNCA; fs. 1 A.A.) y fue elevada por intermedio de la Auditoría Interna de la Nación (fs. 4 A.A.) al Ministerio de Economía y Finanzas.

En este marco, como destaca la demandada al contestar, no puede soslayarse que la CPNCA, además de contar con una integración sumamente plural, tiene entre sus cometidos: *“La elaboración de proyectos de reglamentación sobre normas contables adecuadas y sobre el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios impuestos a los comerciantes”* (lit. b del art. 2° de la Resolución No. 90/991 del Poder Ejecutivo).

De manera que el Decreto fue dictado por el Poder Ejecutivo, quien entre sus atribuciones y competencias ha entendido que las facultades en la materia las tiene el Ministerio de Economía y Finanzas, por intermedio de la Auditoría Interna de la Nación.

V) Despejado lo anterior, en lo que dice relación con la violación de la regla de Derecho, a juicio del Tribunal tampoco asiste razón a la empresa reclamante.

En efecto, el art. 91 de la Ley No. 16.060, en su redacción original, establecía: *“La reglamentación establecerá las normas contables adecuadas a las que habrán de ajustarse los estados contables de las sociedades comerciales.*

Asimismo podrá autorizar para estas sociedades, el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios impuestos a los comerciantes”.

Por Decreto No. 540/991 y con el objetivo de adecuar las normas legales a la realidad en materia de registros contables y libros de comercio, se dispuso en su art. 1º: *“Las Sociedades Comerciales podrán reemplazar los libros Diario e Inventario previstos por el artículo 55 del Código de Comercio, por hojas móviles pre o post numeradas correlativamente.*

Autorízase el empleo de fichas microfilmadas que contendrán las hojas móviles referidas en el inciso anterior”.

Con posterioridad, la Ley No. 18.083 de Reforma Tributaria dio nueva redacción al art. 91 de la Ley No. 16.060 y estableció en el art. 100: *“Norma especial. - La reglamentación establecerá las normas contables adecuadas a las que habrán de ajustarse los estados contables de las sociedades comerciales.*

Podrá excluir de esta obligación a las sociedades comerciales en las que la totalidad de sus activos se encuentren radicados en el exterior.

Asimismo, podrá autorizar para estas sociedades, el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios impuestos a los comerciantes”.

El texto de la disposición transcrita habilita a que las normas contables adecuadas sean establecidas por la vía del reglamento. Es así que el inc. 3º, antes inc. 2º, no hizo más que reforzar el concepto contenido en el inc. 1º; desarrollar o aclarar que las normas contables adecuadas también comprenden los medios técnicos que complementan o reemplazan los libros obligatorios impuestos a los comerciantes.

Resulta evidente que la inclusión del inciso segundo a la norma no puede resultar en una restricción o retroceso de lo ya dispuesto con carácter general para todas las sociedades comerciales, en adecuación de las normas a la realidad. En otras palabras, la reglamentación establecerá normas contables adecuadas y asimismo podrá autorizarse a las sociedades –en general- el empleo de medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de libros obligatorios.

Tampoco se comparte la interpretación de la expresión “estas sociedades” (inc. 3º del ya referido art. 91) propugnada por la actora.

En primer lugar, la promotora no ha expuesto una sola razón que justifique que el giro terminológico “estas sociedades” aluda a las sociedades cuyos activos se encuentren en el exterior.

En segundo lugar, una interpretación literal conlleva el riesgo de atentar contra las conexiones lógicas, sistemáticas y axiológicas que existen en todo ordenamiento.

En tal sentido, se ha señalado por parte del Tribunal en la sentencia No. 648/2016: “...sin desconocer el peso de la literalidad en la

interpretación jurídica, corresponde atender también otros aspectos o cánones de interpretación que pueden conducir a una intelección diferente. En el caso, no puede dejar de examinarse el aspecto o argumento genético, esto es, la voluntad expresada por el o los legisladores históricos, el argumento sistemático y también el teleológico (Alexy, Robert. Teoría de la argumentación jurídica. Trad. Atienza y Espejo. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p.236-240).

En el caso, una ponderación razonable impone el rechazo de aquella interpretación exclusivamente literal con argumentos de peso derivados de esos otros cánones”

Estos conceptos, trasladados al caso, obligan a poner el foco de la actividad hermenéutica en la voluntad del legislador, que de modo consciente quiso permitir que, por la vía reglamentaria, se pudiera “... sustituir, por otros medios técnicos, el anticuado sistema de libros de comercio...”, y abrir la “...posibilidad de tener una adecuación relevante de nuestras prácticas a los avances tecnológicos registrados en la materia”.

No puede privar, so pena de un retroceso absurdo e irrazonable, una interpretación apoyada exclusivamente en la ubicación de los incisos; basada en que, para algunas sociedades comerciales se pueden renovar o implementar nuevos medios tecnológicos, y no para otras, sin razón justificante.

Por los fundamentos y textos normativos precedentemente expuestos, de conformidad con lo establecido por los arts. 309 y ss. de la Constitución de la República, el Tribunal, por unanimidad,

FALLA:

Desestímase la demanda y en su mérito, queda firme el acto administrativo impugnado; sin especial condena en costas ni costos.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$43.000 (pesos uruguayos cuarenta y tres mil).

Oportunamente, repóngase la tributación correspondiente, devuélvanse antecedentes y archívese.

Dr. Simón (r.), Dr. Vázquez Cruz, Dr. Corujo, Dra. Klett, Dra. Salvo.

Dr. Marquisio. (Sec. Letrado).