

## **Los sujetos obligados a llevar contabilidad en el texto del código civil y comercial en trámite.**

**POR:**

**EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (P)**

**EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H).**

*Abstract.*

La unificación de los sujetos, obligaciones y contratos civiles y comerciales en el Proyecto de Código Civil y Comercial reconoce, entre sus excepciones, la imposición de una contabilidad obligatoria solo para ciertas categorías de sujetos con fundamento en la actividad empresarial y en la recurrencia habitual al crédito.

En el presente trabajo se analiza el nuevo sistema proyectado donde se prevén cuatro categorías de obligados a llevar contabilidad, a saber: a) Las “personas jurídicas privadas”; b) Ciertos “entes contables determinados sin personalidad jurídica”, como las Agrupaciones de Colaboración, Uniones Transitorias y Consorcios de Cooperación; c) Las “personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas”, lo que incluye a los actuales comerciantes, a los empresarios y a los titulares de establecimientos; y d) Los “agentes auxiliares del comercio”, cuya obligación resulta de leyes especiales.

### **1.-LA REFORMA DEL SISTEMA LEGAL DE REGISTROS CONTABLES.**

Desde hace tiempo existen movimientos de opinión, tanto en sede académica, como profesional y legislativa, que postulan la reforma del sistema de registros contables, lo que incluye el repertorio de los sujetos obligados a llevar contabilidad.

Al respecto cabe mencionar la existencia de diversos anteproyectos y proyectos tendientes ora a reformar el sistema vigente, ora a reemplazarlo integralmente, entre los que merecen destacarse:

El Anteproyecto de “ley de sistema de registro contable” de la Comisión Especial del CPCE. CABA en 1994 y publicado por un informe del CECYT, dependiente de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de C.Económicas, en mayo del año 1997.

El proyecto de “Código civil unificado con el código de comercio” presentado en el año 1998, arts. 302-315 (Dec. P.E. 685/95).

El proyecto de una Comisión Especial de la Facultad de C.Económicas de la UBA del año 2001.

Por nuestra parte, compartimos la necesidad de una reforma en base no solo al desarrollo tecnológico y a las nuevas técnicas contables habidas desde el año 1972 hasta el presente, sino también con fundamento en la expansión y complejidad de los negocios en el mundo actual, las que exigen no solo mayor información disponible sobre los negocios sino también mayores datos sobre el desempeño de los administradores de bienes ajenos de modo de hacer efectivas las responsabilidades<sup>1</sup>.

Con tales antecedentes en la materia, se encuentra ahora en trámite un Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación, originado en fecha 23 de febrero de 2011 cuando el P.E. Nacional dictó el Decreto 191/2011 por el cuál creó una “Comisión para la elaboración del proyecto de ley de reforma, actualización y unificación de los códigos civil y comercial de la nación”.

La Comisión se integró con dos ministros de la Corte Suprema, Dres. Ricardo Luis Lorenzetti y Elena Highton de Nolasco, y con la profesora y ex jueza de la Corte de Mendoza, Dra. Aída Kemermajer de Carlucci.

Como todos sabemos, los tres juristas se dividieron entre sí el trabajo y contaron con la colaboración de un nutrido grupo de especialistas de las diversas ramas jurídicas, elaborando un Anteproyecto.

El mismo fue presentado al Poder Ejecutivo el 27 de marzo de 2012, organismo que por intermedio del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos practicó una revisión, realizó supresiones e introdujo algunas modificaciones dando lugar al texto de un Proyecto.

Dicho Proyecto fue remitido por el Poder Ejecutivo al Congreso para que fuera sancionado luego de su análisis por una Comisión Bicameral, encontrándose al momento de la elaboración de este trabajo en trámite de eventual aprobación parlamentaria, sanción y puesta en vigencia.

En lo que se refiere a la materia contable, en el libro Primero (Parte General), Título IV (Hechos y actos jurídicos), capítulo 5 (Actos jurídicos), la sección 7ª dispone sobre “Contabilidad y Estados Contables”, regulando la materia en los arts. 320 a 331.

De dicha normativa, en este trabajo nos ocuparemos solamente del tema relativo a los sujetos obligados a llevar contabilidad según el texto del art. 320, pero teniendo también en cuenta las normas complementarias del mismo código aplicables y las leyes especiales no derogadas.

---

<sup>1</sup> Ver de los autores: “Los registros contables legales”, Errepar, DSE, nro.289, tomo XXIII, Diciembre 2011, pag. 1253 y stes.

## 2.-LOS SUJETOS OBLIGADOS EN EL CODIGO DE COMERCIO.

En el código de comercio vigente existen normas delimitativas y normas preceptivas de la materia comercial.

Las primeras, disponen en qué casos y a qué relaciones o sujetos se aplica el derecho comercial y no el derecho civil. Tal es el caso del art. 1º (comerciante) y el art. 8º (actos de comercio)

Las segundas contienen las consecuencias de la aplicación de la ley comercial, esto es, reglas distintas a las civiles (vgr. en materia de obligaciones, contratos, prescripción, etc.) y, además, para ciertos sujetos se dispone un “estatuto especial” con derechos y obligaciones de las que no gozan los civiles (art.33), y la aplicación de una jurisdicción especial: la mercantil (art. 5º cod.com.).

Entre tales obligaciones la ley dispone que la obligación de llevar contabilidad pesa sobre “todo comerciante”(art. 43), concepto que en los términos del art. 1º del mismo código, corresponde a todo individuo que, teniendo capacidad legal para contratar, ejerce de cuenta propia actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual”.

Cabe señalar que la definición incluye tanto a los comerciantes “individuales” (personas físicas) como a los comerciantes “colectivos”, o sea a las “sociedades comerciales”, cuya contabilidad está además reglamentada en la ley 19.550 (arts.61 a 73).

El fundamento de esta obligación debe buscarse en la “recurrencia habitual al crédito” que el comercio desde ya implica y, por ende, en el interés de los terceros de conocer las operaciones de los comerciantes.

Además, en materia de sociedades comerciales, la contabilidad cumple una función de rendición de cuentas calificada e inexcusable por parte de los administradores respecto de los socios que no administran, sin perjuicio de la existencia de un sinnúmero de usuarios: los “stakeholders”.

También el código de comercio, y las leyes especiales que los rigen, exigen contabilidad a los “agentes auxiliares del comercio”, como es el caso de los martilleros y corredores.

Finalmente cabe destacar en esta introducción la importancia de la obligación de llevar contabilidad en tres planos: a) la responsabilidad de los administradores; b) la prueba en juicio; c) la transparencia patrimonial frente al concurso y la quiebra del ente.

## 3.-LA UNIFICACIÓN LEGISLATIVA EN EL CODIGO CIVIL Y COMERCIAL EN TRAMITE.

En el nuevo Código Civil y Comercial en trámite, contrariando la directiva constitucional que exige una legislación diferenciada entre la materia civil y la comercial, sea en textos separados o unificados (art. 75 inc.12 de la C.N.), no mantiene al “derecho comercial” como categoría diferenciada del “derecho civil”, con sus propias normas delimitativas y normas preceptivas, sino que prevé una misma regulación en

materia de obligaciones y contratos para todas las personas humanas y para todas las personas jurídicas sin atender a la índole de sus actividades u operaciones.

Vale decir que desaparecen los conceptos de “comerciante”, de “acto de comercio”, y de “sociedad comercial”, previéndose un régimen general para las personas humanas y una ley “general” de sociedades en reemplazo de la ley 19.550. Además, el Registro Público de Comercio pasa a denominarse “Registro Público” a secas, y no se regula sobre actos inscribibles, procedimientos y efectos de las registraciones.

En tal sentido, puede afirmarse que, en materia de obligaciones y contratos, el derecho comercial fue unificado con el derecho civil resultando de esa “fusión” un nuevo texto que, a pesar de predominar en el mismo las soluciones “comerciales” lleva la denominación de “civil”.

Sin embargo, tal unificación tiene algunas excepciones.

Una primera excepción se refiere al derecho del consumidor donde se prevén diversos derechos y obligaciones para el “productor” respecto del “consumidor” en los contratos y relaciones de consumo (art.1092 y stes.).

Otra excepción al tratamiento unificado para civiles y comerciantes está dada por la imposición de una contabilidad obligatoria solo a ciertas personas humanas o jurídicas privadas con fundamento en la actividad empresarial: son los sujetos aludidos por el art. 320 del nuevo texto, que es el tema que aquí nos ocupa.

Finalmente, también la regulación diferenciada subsiste parcialmente al haberse mantenido la plena vigencia de leyes especiales de naturaleza intrínsecamente mercantil, como son las leyes de quiebras, navegación, seguros, entidades financieras, títulos de crédito, fondos de comercio, marcas, patentes, competencia, etc..

De ello resulta que, desde un punto de vista conceptual, el derecho mercantil como categoría diferenciada subsiste aun cuando reducido a las áreas mencionadas.

#### 4.-LOS OBLIGADOS CONTABLES QUE RESULTAN DEL TEXTO NORMATIVO EN TRAMITE Y DE OTRAS DISPOSICIONES.

La norma básica en la materia es el art. 320 del Código Civil y Comercial de la Nación en trámite, el que dispone:

*“Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de sus libros, como es establece en esta misma Sección”.*

*“Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las personas humanas que desarrollan profesionales liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se consideran conexas las actividades dirigidas a la*

*transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades. También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine la jurisdicción local”.*

Ahora bien, ese nuevo texto debe complementarse, en primer lugar con otras disposiciones contables del mismo código unificado y, en segundo término, con lo que surge de leyes especiales no derogadas por la nueva legislación proyectada.

De ello resulta que en el nuevo universo normativo en trámite resulta que los obligados a llevar contabilidad pueden ser agrupados en cuatro categorías, a saber:

Las “personas jurídicas privadas”, donde el fundamento de la exigencia contable debe buscarse, ora en su recurrencia habitual al crédito (sociedades y cooperativas), ora como una forma de rendición calificada de cuentas por la administración de intereses de terceros (los restantes casos).

Los “entes contables determinados sin personalidad jurídica” expresamente obligados por ley, como es el caso de las Agrupaciones de Colaboración, Uniones Transitorias y Consorcios de Cooperación. El fundamento de la obligación contable estaría en una calificada rendición de cuentas de los administradores y representantes a los partícipes de estos contratos.

Las “personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas”, como son el ejercicio de una actividad económica organizada, la titularidad de una “empresa” y la titularidad de un “establecimiento comercial, industrial o de servicios”. El fundamento debe buscarse en la “recurrencia habitual al crédito” propio de estas actividades.

Los “agentes auxiliares del comercio” regidos por normas especiales, como es el caso de martilleros y corredores. El fundamento debe buscarse en su conexión, por intervención o facilitación, con operaciones económicas que interesan a terceros.

Cabe señalar que la ley en trámite no en todos los casos prevé la inscripción registral previa de todos los obligados a llevar contabilidad, como es el caso de las simples asociaciones, los sujetos con actividad económica organizada, etc., destacándose que se ha derogado la obligación de todos los sujetos mercantiles de matricularse en el Registro Público.

Sin embargo, entendemos que en tales casos la solicitud de “rubricación” de libros o de “autorización” de contabilidad informática, debe hacerse acompañada de los antecedentes del sujeto o ente que justifiquen su calidad de obligado, los que al quedar depositados en el Registro Público como antecedentes para nuevas rúbricas cumplirán una función de matricidad y de publicidad material.

Ello sin perjuicio de la expresa matriculación previa a la rúbrica a que pudieran obligar las leyes locales.

A continuación se analizará cada una de estas categorías.

## 5.-LAS PERSONAS JURIDICAS PRIVADAS.

Las “personas jurídicas privadas”, son las enumeradas por el art. 148 del nuevo Código, gozan de personalidad jurídica diferenciada de sus miembros y administradores, y se les aplican, además de las normas especiales previstas para cada una, las normas generales establecidas por los arts. 150 a 167 del nuevo Código.

De tal suerte, son “personas jurídicas privadas” en el nuevo texto las siguientes: sociedades, asociaciones civiles, simples asociaciones, fundaciones, mutuales, cooperativas, consorcio de propiedad horizontal, comunidades indígenas y otros entes con similar finalidad y normas de funcionamiento.

Como ya se señaló, todas ellas están obligadas a llevar contabilidad, sin perjuicio de la eventual aplicación del criterio dimensional para eximir las en función del volumen de su giro (último párrafo del art. 320), lo que deberá establecer la jurisdicción local.

Se analizará a continuación y brevemente el repertorio del art. 148 del código civil y comercial en trámite.

### 5.1.-SOCIEDADES.

Cabe mencionar que el Proyecto deroga a las sociedades “civiles” y modifica a la ley 19.550 denominándola “ley general de sociedades” (LGS) y reformándola principalmente en materia de unipersonalidad, sociedades con vicios de forma y disolución.

Se han mantenido y deben tenerse presente la existencia de normas sobre contabilidad de la actual ley 19.550, arts. 61 a 73.

Ahora bien, conforme la reforma en trámite de la ley 19.550, las sociedades pueden agruparse en dos grandes categorías.

En primer lugar, una categoría de sociedades “regulares” que son las inscriptas en el Registro Público (de Comercio) y que están tipificadas por la ley: colectiva, comandita simple, capital e industria, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima y sociedad en comandita por acciones.

Esta categoría incluyen tanto a la nueva “sociedad anónima unipersonal” (art.1º), como la asociación bajo forma de sociedad (art.3º).

En esta categoría también deben incluirse las sociedades “constituídas en el extranjero” de los arts. 118 y 123 de la ley, en la medida en que estén inscriptas.

Todas estas sociedades “regulares” están inscriptas y tienen la obligación de llevar contabilidad.

Como segunda categoría, aparecen en el nuevo texto legal las sociedades “de la Sección IV del Capítulo I”, sección donde antes se ubicaban a las sociedades no constituídas regularmente.

En esta categoría de sociedades, a las que proponemos denominar “sociedades informales”, se encuentran ahora ubicadas las siguientes: a) las sociedades atípicas, las que omitan requisitos esenciales tipificantes y no tipificantes, o tengan elementos incompatibles con el tipo; b) las sociedades de hecho o las sociedades típicas pero no inscritas; y c) las sociedades civiles constituídas oportunamente, al haber desaparecido su regulación en el código civil.

Estas sociedades, a pesar de su informalidad, también son “personas jurídicas privadas” y, por ende, tienen la obligación de llevar libros.

Ahora bien, en este caso, su falta de matriculación impedirá la rubricación de sus libros dada su incumplida obligación de inscribirse (art.6º LGS), lo que impide aplicar la regla de la rubricación “voluntaria” por parte del no obligado a llevar contabilidad prevista en el primer párrafo, segunda parte, del art. 320.

## 5.2.-ASOCIACIONES CIVILES.

Se encuentran reguladas en el nuevo texto por los arts. 168 a 186 del código civil y comercial. No pueden perseguir fin de lucro como fin principal ni fin de lucro para sus miembros o terceros (art. 168). La ley prevé escritura pública, autorización e inscripción “en el registro correspondiente” (art. 169). La comisión revisora de cuentas es obligatoria para las asociaciones con más de 100 asociados (172) y debe estar integrada en todos los casos por quienes posean título profesional, salvo que para ser asociados se exija título, en cuyo caso se contratará profesionales independientes para asesorar (172).

Si bien normas reglamentarias locales ya les exigen llevar contabilidad, la obligación con base legal recién aparecen en el nuevo Código.

## 5.3. SIMPLES ASOCIACIONES.

Se trata de asociaciones civiles, regidas por sus reglas, pero que habiéndose constituido por escritura pública o instrumento privado certificado, no tienen autorización estatal ni inscripción. Es más, las normas de las simples asociaciones (arts. 187 a 192) se aplican también a las asociaciones civiles del art. 168 mientras no se hayan inscripto.

Las simples asociaciones pueden prescindir del órgano de fiscalización si tienen menos de veinte asociados pero mantienen la obligación de certificar sus estados contables y los socios tienen el derecho de compulsar los libros y registros (190)

Como se ve se trata de un caso atípico de obligación de contabilidad sin obligación de inscribirse, por lo que bastará acreditar la existencia de la simple asociación para pedir la rúbrica de los libros al Registro Público correspondiente.

## 5.4.-LAS FUNDACIONES.

El nuevo texto recoge en gran parte a la ley vigente en la materia, ley 19.836 en los arts. 193 a 224.

Tienen como finalidad el bien común, sin propósito de lucro y mediante los aportes de una o mas personas. Se requiere instrumento público y autorización del Estado para funcionar, sin preverse una inscripción registral (art. 193).

Ya la ley 19.836 presente exigencias contables en sus arts. 23 a 26, las que serían sustituidas por la nueva reglamentación.

#### 5.5.-LAS MUTUALES.

Las asociaciones mutuales están sujetas a legislación especial constituida por la ley 20.322, la que continuará vigente al no ser modificada por el nuevo código.

Se trata de asociaciones constituídas libremente sin fines de lucro por personas inspiradas en la solidaridad, con el objeto de brindarse ayuda recíproca frente a riesgos eventuales o de concurrir a su bienestar material y espiritual, mediante una contribución periódica (art. 2° de la ley).

Deben inscribirse en el Registro Nacional de Mutualidades.

La normativa prevé obligaciones contables de los administradores y del órgano de fiscalización en materia de confección de balances y demás estados contables para su consideración por la asamblea (arts. 16, 17 y 24).

La ley no contiene una exigencia puntual sobre registros contables, lo que es suplido por las reglamentaciones del Instituto Nacional de Acción Mutual.

#### 5.6.-LAS COOPERATIVAS

Son entidades reguladas por la ley 20.337 fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y brindar servicios bajo ciertas pautas (art. 1°), destacándose que no pueden transformarse en sociedades comerciales ni asociaciones civiles (art.7°) y que no tiene por fin distribuir ganancias sino “excedentes repartibles” en concepto de “retornos” según las operaciones realizadas o servicios prestados por cada asociado (art.42).

La ley ya prevé la rubrica de los libros a cargo del “órgano local competente” que depende de la autoridad de aplicación (art. 38).

#### 5.7.-EL CONSORCIO DE PROPIEDAD HORIZONTAL.

El nuevo art. 2044, zanjando una antigua discusión doctrinal sobre si los consorcios eran o no personas jurídicas, establece que “El conjunto de los propietarios de las



unidades funcionales constituyen la persona jurídica consorcio. Tiene su domicilio en el inmueble. Sus órganos son la asamblea, el consejo de propietarios y el administrador...”

El reglamento de propiedad y administración se inscribe en el Registro Inmobiliario (art. 2038).

A nuestro juicio es una inclusión desafortunada en tanto no se reparó que al darse al consorcio de propiedad horizontal calidad de “persona jurídica privada”, sin un régimen especial, queda incurso en el art. 2º de la ley 24.522 y, por ende, es sujeto pasivo de quiebra, lo que resulta incompatible con sus finalidades y ya fue rechazado por la jurisprudencia.

Por otra parte, si bien corresponde al administrador la rendición de cuentas a los copropietarios, el sistema de registros contables legales parece muy complicado para consorcios de escasa magnitud, debiendo entenderse que las reglamentaciones locales deberán eximirlos.

#### 5.8.-LAS COMUNIDADES INDIGENAS.

Se trata de un nuevo derecho real, la “propiedad comunitaria indígena”, que es el que recae sobre un inmueble rural destinado a la preservación de la identidad cultural y el hábitat de las comunidades indígenas (art. 2028), lo que ha generado muchas polémicas<sup>2</sup>.

Su titular es la comunidad indígena registrada como persona jurídica, para lo cual debe elaborar un estatuto y designar a sus representantes legales (art.2030).

La propiedad comunitaria indígena requiere inscripción registral (art. 2031).

La obligación de llevar contabilidad parece estar vinculada a la obligación de rendir cuentas que tienen los representantes respecto de la comunidad, como así a la realización de actividades económicas, sociales y culturales (art. 2033).

#### 5.9.-OTROS SUJETOS IDEALES A DETERMINAR.

El art. 148 inciso i) establece que son personas jurídicas privadas, además de las mencionadas expresamente, “toda otra contemplada en disposiciones de este código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

Se admite, pues, una doble posibilidad.

---

<sup>2</sup> Ver Corna, Pablo María y Fossaceca (h), Carlos Alberto “La propiedad indígena comunitaria: un análisis crítico del articulado del Proyecto de Código Civil y Comercial Unificado”, ED 11-10-12, nro. 13.097, pag.1, tomo 249.

Por un lado, se dice que puede haber otras personas jurídicas privadas, además de las mencionadas por el art. 148 en sus incisos a) al h), según resulta de normas expresas del propio código o de otras leyes. De tal modo se hace a la enumeración no taxativa frente a eventuales omisiones o regímenes especiales.

Por el otro, se admite la posibilidad de que la condición de “personas jurídica privada” y la consecuente aplicación de las normas que las rigen, pueda aplicarse a un ente o relación obligacional no mencionada expresamente por la ley pero donde se presenten la finalidad y las normas de funcionamiento interno propias de las personas jurídicas privadas.

Vale decir, donde existan los elementos de la persona jurídica privada, aunque no se trate de un ente así calificado, podrá predicarse que se está ante una persona jurídica privada siempre, claro está, que la propia ley no haya prohibido tal calificación como ocurre con los “contratos asociativos” del art. 1442 y siguientes.

Parece difícil que un ente de este tipo pida la rúbrica de libros y más difícil aún que el Registro Público acceda cuando hace falta una suerte de declaración legal sobre su existencia.

No obstante, es probable que la obligación de llevar libros pueda servir en juicio contra un ente de esta naturaleza para ser invocada por la parte contraria a los efectos del régimen de prueba del art. 330, tercer párrafo, del nuevo código.-

## 6.-ENTES CONTABLES DETERMINADOS SIN PERSONALIDAD JURIDICA.

Hay entes que si bien no tienen personalidad jurídica ni son sociedades, la ley les exige llevar contabilidad y, por ende, los considera como “entes contables”.

Tal situación se presenta dentro del ámbito de algunos de los ahora denominados “contratos asociativos”, regulados en una parte general por los arts.1442 a 1447 del nuevo código, cuyas características son tener por objeto la colaboración, la organización o la participación, con “comunidad de fin” entre sus miembros, a los que la ley no reconoce personalidad ni naturaleza societaria, siendo contratos con libertad de formas y con efectos entre las partes, aun en caso que se previera su inscripción y esta no tuviera lugar.

Dentro de las “especies” reglamentadas de estos contratos asociativos encontramos, por un lado al “negocio en participación” (arts. 1448 a 1452) donde la ley no exige contabilidad al gestor sino solo rendición de cuentas (art.1451).

Pero, por otro lado, aparecen tres “entes”, también sin personalidad jurídica, donde la ley exige llevar contabilidad, que presentan como característica común el hecho de que la ley les exige también su inscripción en el Registro Público y a los que nos referimos a continuación.

### 6.1.-AGRUPACIONES DE COLABORACION.

Estos contratos crean una organización común entre varios sujetos, sean personas humanas o personas jurídicas, con la finalidad de “facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad de sus miembros, o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades (art. 1453).

La Agrupación no puede perseguir fin de lucro ni dirigir las actividades de sus miembros debiendo recaer las “ventajas económicas” directamente en el patrimonio de los participantes (art. 1454).

Como se ve se trata de una suerte de mutual cuyo objeto es reducir costos o maximizar beneficios para sus miembros

Responde a la figura de las “Agrupaciones de colaboración empresaria” del art. 367 de la ley 19.550, habiéndose ampliado el elenco de posibles partícipes el que no queda restringido a los empresarios y a las sociedades.

La Agrupación, según el art. 1455 inc. L debe llevar los “libros habilitados a nombre de la agrupación” disponiendo que deben ser “los que requieran la naturaleza e importancia de la actividad común” y debe confeccionar “estados de situación” de los que deriven beneficios o pérdidas (art. 1460).

La obligación de llevar contabilidad está en cabeza del “administrador” previsto en el art. 1457.

## 6.2.-UNIONES TRANSITORIAS.

Es un contrato para el desarrollo o ejecución de “obras, servicios o suministros concretos” (art. 1463) que constituye traspolación de la figura de la UTE del art. 377 de la ley 19.550 similar a la acontecida con las agrupaciones de colaboración.

Constituye la figura local del “joint venture” contractual con un objeto determinado.

Se trata de un ente con actividad externa frente a terceros, donde los miembros realizan prestaciones y reciben un resultado que puede implicar beneficios o pérdidas diferenciadas para cada partícipe.

El art. 1464 inc. L exige libros habilitados “a nombre” de la unión transitoria disponiendo que deben ser “los que requieran la naturaleza e importancia de la actividad común”

El sujeto obligado aquí a llevar la contabilidad de la U.T. es el “representante” del art. 1465.

## 6.3.-CONSORCIO DE COOPERACION

Es un contrato cuyo objeto es “una organización común para facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros a fin de mejorar o acrecentar sus resultados” (art. 1471).

No puede dirigir la actividad de sus miembros y los resultados que genera el consorcio se distribuyen entre ellos en la proporción correspondiente.

A diferencia de la “Agrupación de colaboración” tiene fin de lucro y desarrolla actividad “externa” con resultados a repartir.

Debe confeccionar “estados de situación patrimonial” y sus movimientos deben constar en “libros contables llevados con las formalidades establecidas por las leyes “ (art. 1475).

Esta transposición del “consorcio de cooperación” de la ley 26.005, reitera el error de exigir estados de situación “patrimonial” cuando se trata de un ente sin patrimonio propio.

El representante es el obligado a llevar la contabilidad y confeccionar los estados de situación conforme con el art. 1476.

## 7.-PERSONAS HUMANAS CON ACTIVIDADES ECONOMICAS DETERMINADAS.

La ley obliga a llevar contabilidad a “quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento industrial, comercial o de servicios” (art. 320, primera parte).

Ahora bien, conforme con el concepto de empresario del Código Civil Italiano (arts. 2082 y 2195) la empresa se define como “la actividad económica organizada destinada a la producción o intercambio de bienes o servicios”.

O sea que la empresa es la organización de los recursos económicos (capital, trabajo, tierra, tecnología, etc.) puesta en actividad para la producción de bienes o servicios destinados al mercado, cuyos elementos constitutivos son: a) un elemento objetivo denominado “hacienda”, “fondo de comercio” o “establecimiento”, integrado por los elementos materiales e inmateriales destinados a la explotación empresarial; b) un elemento subjetivo, constituido por el “empresario” que es titular de la empresa; c) un elemento dinámico, relativo a la “actividad”, sin la cuál no hay empresa y que requiere el trabajo humano de terceros (dependientes).

Pero si tomamos como sinónimos la “actividad económica organizada”, “la empresa” y “el establecimiento comercial, industrial o de servicios”, la definición legal no tendría sentido por sobreabundante.

Es por ello que nos parece mejor interpretación considerar que la ley quiso incluir tres casos vinculados pero conceptualmente distintos: a) los sujetos que desarrollan actividad económica organizada (tengan o no una empresa o un establecimiento), los empresarios (tengan o no un establecimiento) y los titulares de un establecimiento (que siempre serán empresarios).

## 7.1.- SUJETOS CON ACTIVIDAD ECONOMICA ORGANIZADA.

### A.-EL COMERCIANTE.

Por las razones expuestas precedentemente entendemos que la ley obliga a los comerciantes a llevar contabilidad, sean o no titulares de una empresa o de un establecimiento.

En consecuencia, comprende a quien realiza una interposición en los cambios asumiendo riesgos, actuando “cuenta propia” en forma profesional, habitual y con fin de lucro.

O sea que esta categoría comprende al “comerciante” que no llega a ser un “empresario”.

Téngase en cuenta que desde el punto de vista conceptual, “comerciante” es quien realiza una actividad de intermediación en el cambio de bienes.

El “empresario”, por su lado, es el titular de una empresa, entendiendo por tal la actividad organizada de los factores de producción para producir bienes y servicios destinados al mercado. O sea que los conceptos no son idénticos. Para algunos autores hay una relación de género (empresario) y especie (comerciante).

A nuestro juicio, si bien todo empresario cumple alguna función de interposición y todo comerciante organiza de algún modo los factores de producción, lo cierto es que ni todo comerciante es titular de una “empresa”, lo que exige la existencia de una “hacienda”, de “capital” propio y de “trabajo subordinado”, ni todo empresario intermedia en “bienes”, por lo que los conceptos tienen una zona común y otras diferenciadas.

### B.-EL CASO DEL FIDUCIARIO.

Los negocios fiduciarios generan una específica obligación de rendir cuentas por parte del fiduciario en tanto en ellos coexisten una transferencia de propiedad y un mandato a cumplir en el marco de una relación de confianza.<sup>3</sup>

Conforme con el art. 7º de la ley 24.441, último párrafo, “en todos los casos los fiduciarios deberán rendir cuentas a los beneficiarios con una periodicidad no mayor a un año”.

Pero además de ese deber irrenunciable hacia el beneficiario, entendemos que el fiduciario debe también rendir cuentas al fiduciante<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Favier Dubois (h), E.M. “La sustentabilidad legal del Fideicomiso. Cuestiones generales y el caso del fideicomiso de garantía frente al concurso”, en “Tratado Integral del Fideicomiso”, Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2007, pag.319; en “Derecho de los Contratos” (Coord.F.Perez Hualde), Ed. Ad Hoc, Bs.As. 2008, pag.393, y en El Derecho del 3-8-08, pag.1.

En el Proyecto de Código Civil y Comercial el art. 1675 establece que la rendición de cuentas puede ser solicitada por el beneficiario, por el fiduciante o por el fideicomisario, en su caso, conforme con la ley, con las previsiones contractuales, y rendirse con una periodicidad no mayor a un año.

Ahora bien, cuando se trate de un fideicomiso que tenga cierto grado de “actividad económica organizada” el fiduciario tiene la obligación de rendir cuentas mediante el llevado regular de contabilidad emitiendo estados contables anuales por aplicación del art. 320 citado.

Al respecto, el art. 1º del Decreto 780/95 establece que “En todas las anotaciones registrales o balances relativos a bienes fideicomitados, deberá constar la condición de propiedad fiduciaria con la indicación en fideicomiso”.

Por su parte, la Comisión Nacional de Valores en sus “Normas”, Cap.XV.5, en cuanto a los fideicomisos financieros, prevé la presentación a la Comisión de: a) estados de situación patrimonial; b) estado de evolución del patrimonio neto; c) estado de resultados y d) estado de origen y aplicación de fondos, como así que se sigan los mismos criterios de valuación y exposición exigidos a las emisoras, que se brinde cierta información complementaria específica (art. 27), y una información anual y trimestral (art.28)<sup>5</sup>.

Por su parte, en el Informe nro.28 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Bs.As.<sup>6</sup> considera necesario que, cuando la trascendencia económica y jurídica del patrimonio del fideicomiso, así como la gestión o administración involucrada en el contrato de creación (la cuál puede presentar un grado de complejidad asimilable a la de una entidad comercial o industrial) lo justifiquen, el fideicomiso presente información periódica en forma de estados contables (4.6.1.).

También recomienda presentar los cuatro estados exigidos por la Comisión Nacional de Valores para los fideicomisos financieros, pero sostiene que no todos son obligatorios si por las características del fideicomiso no se justifica dicha presentación (4.6.2.).

### C.-LA EXCLUSION DE PROFESIONALES LIBERALES Y AGROPECUARIOS.

En cambio, se excluyen expresamente (art. 320, segundo párrafo, primera parte) a los profesionales liberales y a las actividades agropecuarias que, cuando no se organizan como empresas, no pueden reputarse “de interposición en los cambios” dado el carácter

---

<sup>4</sup> Ver de los autores “La rendición de cuentas en el derecho comercial. Su vigencia en materia de negocios fiduciarios, asociativos y societarios”, Errepar, DSE, nro. 262, Septiembre 2009, T. XXI, pag. 967.

<sup>5</sup> Ver Resolución 368/2001 de la Comisión Nacional de Valores.

<sup>6</sup> Verla en la publicación “Tratamiento contable del fideicomiso”, Edicon, Bs.As.2008, y en particular los puntos 4.2.1.2. y 4.6. en páginas 11 y 13 del informe 28 del CPCECABA.

personalísimo de las primeras y la condición primordialmente extractiva de las segundas, sin interposición.

A efectos de determinar cuándo una actividad de un profesional puede ser reputada como “empresa” resulta útil acudir al derecho fiscal.

De diversos dictámenes sobre distintos impuestos, resulta el siguiente concepto tributario de la empresa: “la organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada por el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio que la actividad que desarrolla”<sup>7</sup>

Por tales razones de exceptúan los servicios profesionales, técnicos o científicos en donde el componente intelectual prevalece sobre el aporte de capital y/o de la mano de obra auxiliar o de apoyo.

En tal sentido, se ha considerado relevante, para juzgar o no la existencia de una empresa comercial a los fines tributarios, determinar si el trabajo de los otros profesionales empleados con título habilitante tiene aptitud o no para suplantar o independizarse del trabajo del profesional titular, existiendo empresa en el primer caso y no en el segundo.

En cambio, no se consideró relevante para considerar la existencia de una empresa la importancia o valor del equipamiento si lo más valioso y principal para la actividad es el intelecto personal del profesional a cargo.

En cuanto a las actividades agropecuarias, la ley también excluye a las “conexas” entendiéndose por tal las dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de las actividades.

Vale decir que las conexas deben ser accesorias, habituales, y sin forma empresaria para gozar de la exención contable legal.

#### D.-EL CASO DEL ARTESANO.

Entendemos que por los mismos motivos por los cuales se excluía a los “artesanos” de la categoría de comerciantes deben ser excluidos de esta categoría de obligados contables.

---

<sup>7</sup> Curotto, Jose Alberto “Concepto de empresa a los efectos de la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos”, El Derecho, 27-2-03, nro.10.703, año XLI, pag.1, citando el dictamen 7/80 de la Dirección General Impositiva.

Artesano es quien trabaja personalmente, con o sin ayuda de obreros o aprendices bajo su dirección, en la fabricación de objetos que vende o en la refacción de cosas de propiedad de su clientela (Zavala Rodríguez). O sea que es artesano tanto quien fabrica o elabora (carpintero, herrero, joyero, etc.), como quien realiza reparaciones (mecánico, afilador, electricista, plomero, gasista, service, etc.). En el código de comercio la doctrina controvierte su calidad de comerciante, aplicando para diferenciarlo ora un criterio cuantitativo (según tenga o no capital, colaboradores y volumen de facturación) ora uno cualitativo (según la medida de su trabajo personal) (Anaya).

La jurisprudencia, en general, le ha negado carácter de comerciante, sin embargo, Etcheverry propone considerarlo como tal por no existir, a su juicio, diferencias cualitativas con el fabricante.

Por nuestra parte entendemos que una diferencia relevante entre comerciante y artesano es la falta de capital y de crédito del segundo, lo que se corrobora con la autorización al fallido de ejercer “tareas artesanales” (art. 104 ley 24.522) a pesar de tener prohibido “ejercer el comercio” por su inhabilitación desde la fecha de la quiebra (art.238 de la misma ley).

En consecuencia si, por definición, no acude al crédito, tampoco le corresponden las obligaciones contables.

## 7.2..TITULARIDAD DE UNA EMPRESA.

En esta categoría se ubican las personas humanas que son “empresarios” o sea que explotan una empresa sin exigirse que posean un establecimiento.

Se ha definido a la empresa como la organización en la cual se coordinan el capital y el trabajo y que, valiéndose del proceso administrativo, produce y comercializa bienes y servicios en un marco de riesgo. Además, busca armonizar los intereses de sus miembros y tiene por finalidad crear, mantener y distribuir riqueza entre ellos<sup>8</sup>.

También se ha dicho que es una organización con finalidad económica y con responsabilidad social, generadora de productos y servicios que satisfacen necesidades y expectativas del ser humano<sup>9</sup>.

A nivel jurídico la empresa no tiene un estatuto propio por lo que debe atenderse al régimen legal de sus diversos elementos descriptos, resultando de interés los aportes del derecho tributario<sup>10</sup> y del derecho laboral<sup>11</sup>. La hacienda o fondo de comercio, será su

---

<sup>8</sup> Alvarez, Héctor F. “Administración. Un enfoque interdisciplinario y competitivo”, Ed. Eudecor, Córdoba144., 2007, pag. 144.

<sup>9</sup> Laborada Castillo, Leopoldo y De Ouani, Elio Rafael “Fundamentos de gestión empresarial”, Ed. Valletta Ediciones, Bs.As., 2009, pag. 56

<sup>10</sup> Conforme con el Dictamen Nro. 7/1980 de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la AFIP, define al término “empresa” para el impuesto a las ganancias como la “Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada



elemento objetivo en tanto puede ser objeto del negocio de “transferencia” regido por la ley 11.867 lo que implica, además, cierta separación patrimonial entre acreedores del “fondo” y acreedores personales de las partes. El empresario será su elemento subjetivo, sea persona individual o jurídica, como el sujeto que es titular de todas las relaciones jurídicas y responsable de ella en tanto la organiza, dirige, explota y percibe sus resultados. un mismo empresario puede tener varias empresas como unidades productivas independientes (Anaya). Por su lado, los trabajadores, estarán regidos por las normas laborales, previsionales y sindicales respectivas. Por todo ello, el término “empresa” se utiliza en Derecho en forma ambigua ya que, ora designará al establecimiento comercial o industrial, ora se referirá al empresario titular y responsable de su acontecer, ora señalará la actividad cumplida, todo lo que exige diferenciar en cada caso los alcances de la expresión.

Por su parte, el concepto de empresario ha evolucionado en el mundo de la situación de empresario capitalista, como promotor, propietario y administrador, a una concepción de empresario profesional, que solo promueve y administra a la empresa, sin ser su dueño.<sup>12</sup>

En efecto, históricamente, las funciones del empresario pasaron de ser el suministrador del capital (teoría de Carlos Marx) a otras: organizador de los restantes factores de producción, tomador de decisiones dentro de la estructura empresarial, tomador del riesgo del negocio.

Ahora bien, cuando las funciones descriptas están fragmentadas entre distintas personas, o cuando el empresario no aporta capital porque lo toma prestado de terceros, cuando traslada el riesgo mediante múltiples instrumentos jurídicos (seguros, opciones, derivados, etc.), y cuando traslada la organización económica y las decisiones a asesores, mandatarios o empleados, ¿qué es lo que define al empresario?.

Lo que lo define es ser “el centro” de una serie de contratos mediante los cuales la empresa adquiere su configuración<sup>13</sup>.

Por su parte, para el derecho laboral lo que define al empresario es la “dirección y organización de la empresa”.

---

para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla” (www.biblioteca.afip.gov.ar)

<sup>11</sup> Según el art. 5º de la ley de Contrato de Trabajo (20.744 y sus modificaciones) la empresa es “la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o benéficos”

<sup>12</sup> Alvarez, Héctor F. “Administración. Un enfoque interdisciplinario y competitivo”, Ed. Eudecor, Córdoba144., 2007, pag. 147.

<sup>13</sup> Cabanellas, Guillermo “La concepción de la empresa en el análisis económico del derecho” en la bora colectiva “Tratado de la Empresa”, Bs.As., 2010, Ed. Abeledo Perrot, tomo II-A pag. 314.-

Al respecto dice la ley que es “quien dirige la empresa por sí, o por intermedio de otras personas, y con el cual se relacionan jerárquicamente los trabajadores, cualquiera sea la participación que las leyes asignen a éstos en la gestión y dirección de la empresa” (art. 5º, segunda parte, LCT).

También la ley laboral reconoce al empresario la facultad de organizar económica y técnicamente la empresa (art. 64 LCT), lo que implica las siguientes potestades: a) de organización; b) de dirección; c) disciplinaria; d) de variar unilateralmente ciertas modalidades del trabajo; y e) de denunciar sin causa el contrato de trabajo.

Sin embargo, téngase en cuenta que en derecho laboral no siempre la noción de “empleador” se identifica con la de “empresario” ya que hay empleadores que no revisten tal calidad<sup>14</sup>.

Sentado ello, el concepto de “empresario” permite distinguir diversas categorías o roles que pueden o no coincidir en una misma persona: a) el empresario “de título”, que es el sujeto titular de la empresa y responsable por sus obligaciones; b) el empresario “de gestión” que es quien dirige la empresa<sup>15</sup>; y c) el empresario “de riesgo” que es el accionista o socio de la sociedad.

Además, debe tenerse presente la existencia de un empresario “indirecto”, como es el caso de la persona física controlante de la sociedad titular de la empresa, sujeto a las responsabilidades societarias (art.54 ley 19.550) y concursales (art.161 inc.2º ley 24.522) pertinentes.

Sin embargo, no hay dudas que esta categoría de obligados a llevar contabilidad comprende solo al “empresario de título”.

### 7.3. TITULARIDAD DE “UN ESTABLECIMIENTO COMERCIAL, INDUSTRIAL O DE SERVICIOS”.

La ley 11.867 declara elementos constitutivos de un “establecimiento comercial o fondo de comercio”, a los efectos de su transmisión por cualquier título, “las instalaciones, existencias en mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los derechos derivados de la propiedad comercial e industrial o artística (art.1º), disponiéndose un procedimiento de precio, información, edictos y oposiciones necesariamente previos al documento definitivo de transferencia que será objeto de inscripción en el Registro Público de Comercio (art. 12).

La obligación contable pesa sobre el titular de un fondo de comercio, sea su propietario, locatario, comodatario o que lo detente a cualquier título siempre que tenga el control de

---

<sup>14</sup> Etala, Carlos E. “La empresa en el derecho del trabajo”, en la obra colectiva “Tratado de la Empresa”, Bs.As., 2009, Ed. Abeledo Perrot, tomo 1, pag. 287.-

<sup>15</sup> Es el concepto de “empresario”, del art. 5º, segunda parte, de la Ley de Contrato de Trabajo.

los recursos y de sus resultados, o sea que lo explote. Tal titularidad le da carácter de empresario (ver supra).

## 8.-LOS AGENTES AUXILIARES DEL COMERCIO.

Los agentes auxiliares de comercio, como son los corredores y martilleros, mantienen sus obligaciones contables no obstante la sanción del nuevo Código dado que tales obligaciones resultan de leyes especiales no derogadas.

El corretaje consiste en la intermediación independiente entre la oferta y la demanda de determinado bien o servicio, a efectos de que las partes concluyan entre sí un contrato o negocio determinado. El corredor no debe estar ligado a las partes por relaciones de colaboración, subordinación o representación.

El corredor está sujeto a un estatuto especial, hoy regulado por la ley 20.266 a partir de su modificación por ley 25.028, que le exige un título universitario, su matriculación, libros especiales y determinados deberes, responsabilidades y sanciones estableciendo un verdadero poder de policía sobre la matrícula, que es de carácter local.

Al respecto, consideramos que la regulación del “contrato de corretaje” por los arts. 1345 a 1355 del nuevo Código no obsta a la vigencia de la ley especial, que no fue derogada expresamente, sobre todo porque el art. 1355 establece que las reglas del contrato “no obstan a la aplicación de las disposiciones de leyes y reglamentos especiales”.

Por su parte, el martillero es el auxiliar encargado de los remates. El remate es un acto de intermediación por el cuál el martillero o rematador adjudica determinados bienes o derechos al mejor postor mediante un procedimiento denominado “subasta”. El martillero es designado por la parte oferente de los bienes y servicios y tiene derecho al reintegro de los gastos y a una comisión que, generalmente, se coloca en cabeza del adquirente. El que realiza remates en forma habitual y profesional está sujeto al estatuto especial establecido por la ley 20.266, modificada por ley 25.028, que exige título universitario, matriculación, libros especiales y los somete a una serie de deberes, responsabilidades y sanciones estableciendo un verdadero poder de policía sobre la matrícula<sup>16</sup>, que es local. El martillero actúa por cuenta y orden del oferente y, si éste no está presente, obra como su comisionista (art. 10 ley 20.266) con lo cual asume personalmente las responsabilidades consiguientes.

Tratándose de una ley especial no derogada, rige la obligación contable del art. 15 de la ley 20.266.

Respecto de otros agentes auxiliares, continúan rigiendo las obligaciones contables que resulten de normas especiales no derogadas directamente por el código.

---

<sup>16</sup> Ver un caso de destitución del martillero y cancelación de su matrícula en el Plenario de la Cámara Comercial del 14-12-36 en autos “Migoya, Mauricio (LL 13-593), por haber vendido bienes propios.

## 9.-EL CRITERIO DIMENSIONAL DE EXCEPCION: EL VOLUMEN DEL GIRO.

Como antecedente cabe mencionar que el código de comercio, en su art. 3º, tiene un criterio dimensional para clasificar a los comerciantes consistente en considerar las unidades de medida, que son las que tradicionalmente reflejaban si la venta era por menor o por mayor y que tal criterio se refleja en menores exigencias contables.

Sin embargo, en la actualidad, la aparición de los supermercados e hipermercados, denominados en España “grandes superficies”, exige otros criterios cuantitativos para diferenciar derechos, obligaciones y responsabilidades, tales como la cantidad de empleados o los niveles de facturación, que son los tenidos en cuenta en materia de MIPyMES<sup>17</sup>, o la cantidad de sucursales, proveedores o clientes, etc..

Estos nuevos criterios dimensionales tienen hoy aplicación en derecho tributario, en derecho laboral y previsional, incluyendo el denominado “balance social”, y en algunas normas de regulación económica como la ley de abastecimiento, parcialmente vigente.

El art. 320 in fine del Proyecto dispone, con acierto, que “pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local.

Tal norma la juzgamos aplicable tanto a las personas humanas como a las personas jurídicas privadas cuyo volumen no justifique la exigencia, salvo el caso de los entes contables y de los agentes auxiliares de comercio, donde la exención no puede regir por asistemática.

Sin embargo, entendemos que lo mejor hubiera sido dar la posibilidad de “flexibilizar” las exigencias contables, pero no solo la de derogarlas.

En cuanto a la jurisdicción local, consideramos que podría resultar de las reglamentaciones del Registro Público que tenga a su cargo la rúbrica de los libros.

## 10. LA CONTABILIDAD VOLUNTARIA.

Finalmente, el art. 320, en la segunda parte de su primer párrafo admite expresamente que “Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rúbrica de los libros, como se establece en esta misma Sección”.

---

<sup>17</sup> Así resulta de las leyes 24.467 y 25.300 sobre Pymes y su fomento. La primera computa hasta 40 empleados para cierta flexibilización laboral. Y ambas computan también las ventas, por actividad, para las bonificaciones de las tasas de interés (Ver el Dec. 159/05, la Resol. 24/01 y la Disposición 147/06 de la Secretaría respectiva).

En realidad resulta útil para los casos dudosos de sujetos que no tengan claro si están o no comprendidos en la obligación contable y la asuman expresamente para evitar contingencias.

También para alguien claramente excluido, como el productor agropecuario o profesional no organizados como empresa, que le interese la protección de libros contables en debida forma.

El procedimiento, ente este caso, exige una suerte de “matriculación” al requerir que solicite su “inscripción” como presupuesto para solicitar luego “la habilitación de los registros o la rubrica de sus libros”.

## 11.-CONCLUSIONES.

Siempre a modo de síntesis conclusivas y sujetas a la dialéctica del pensamiento<sup>18</sup>, máxime en una materia tan nueva como es la reforma y unificación del derecho civil y comercial, proponemos a los lectores las siguientes conclusiones;

1.-El tratamiento unificado de las obligaciones y contratos civiles y comerciales en el Proyecto de Código Civil y Comercial reconoce, entre sus excepciones, la imposición de una contabilidad obligatoria solo para ciertas categorías de sujetos y con fundamento en la actividad empresaria y en la recurrencia habitual al crédito.

2.-Si bien la normativa fundamental en materia de obligados contables está en el art. 320 del Proyecto, existen además otras normas del mismo Código y de normas especiales no derogadas que imponen deberes contables.

3.-En el nuevo sistema proyectado los obligados a llevar contabilidad pueden ser agrupados en cuatro categorías, a saber:

a) Las “personas jurídicas privadas”, donde el fundamento de la exigencia contable debe buscarse, ora en su recurrencia habitual al crédito (sociedades y cooperativas), ora como una forma de rendición calificada de cuentas por la administración de intereses de terceros (los restantes casos).

Los “entes contables determinados sin personalidad jurídica” expresamente obligados por ley, como es el caso de las Agrupaciones de Colaboración, Uniones Transitorias y Consorcios de Cooperación. El fundamento de la obligación contable estaría en una calificada rendición de cuentas de los administradores y representantes a los partícipes de estos contratos.

Las “personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas”, como son el ejercicio de una actividad económica organizada, la titularidad de una “empresa” y la

---

<sup>18</sup> Los autores agradecerán opiniones y comentarios al correo: “emfavierduboisfavierduboisspagnolo.com”

titularidad de un “establecimiento comercial, industrial o de servicios”. El fundamento debe buscarse en la “recurrencia habitual al crédito” propio de estas actividades.

Los “agentes auxiliares del comercio” regidos por normas especiales, como es el caso de martilleros y corredores. El fundamento debe buscarse en su conexión, por intervención o facilitación, con operaciones económicas que interesan a terceros.

4.-La ley en trámite no siempre exige la inscripción del sujeto en un Registro Público como condición previa a la solicitud de rubricación, como ocurre en el caso de las simples asociaciones, los sujetos con actividad económica organizada, etc., no obstante lo cuál entendemos que los elementos que justifiquen su calidad de obligado, al quedar depositados en el Registro Público como antecedentes para nuevas rúbricas, cumplirán una función de matricidad y de publicidad material.

5.-La segunda parte del primer párrafo del art. 320 del Proyecto no puede ser interpretada tomando como sinónimos la “actividad económica organizada”, “la empresa” y “el establecimiento comercial, industrial o de servicios”, ya que si bien es esta una interpretación posible, en tal caso la definición legal no tendría sentido por sobreabundante. Corresponde considerar que, en dicho párrafo, la ley quiso abarcar tres casos de “recurrencia habitual al crédito”, vinculados pero conceptualmente distintos: a) los sujetos que desarrollan actividad económica organizada, aunque no tengan empresa, como es el caso de los actuales “comerciantes individuales”; b) los “empresarios” individuales aunque no tengan un establecimiento; y c) todas las personas humanas titulares de un “establecimiento” que, por serlo, siempre serán empresarios.

6.-Cuando se trate de un fideicomiso que tenga cierto grado de “actividad económica organizada” el fiduciario tiene la obligación de rendir cuentas mediante el llevado regular de contabilidad emitiendo estados contables anuales por aplicación del art. 320 citado.

7.-El “artesano” no tiene la obligación contable dada su diferencia con el comerciante en tanto no acude al crédito, lo que se corrobora con la autorización al fallido de ejercer “tareas artesanales” (art. 104 ley 24.522) a pesar de tener prohibido “ejercer el comercio”.

8.-La eximición de llevar contabilidad para las actividades que, “por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local”, es aplicable tanto a las personas humanas como a las personas jurídicas privadas, salvo el caso de los “entes contables determinados” y de los agentes auxiliares de comercio, donde la exención no puede regir por asistemática.

9.-La admisión legal de la contabilidad “voluntaria” resulta útil para los casos dudosos de sujetos que no tengan claro si están o no comprendidos en la obligación contable y la asuman expresamente para evitar contingencias.

**FINIS CORONAT OPUS**