



LA CONTABILIDAD COMO PRUEBA EN EL DERECHO ARGENTINO.

POR EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H).

1.-La Contabilidad, el Derecho Contable y la tutela de terceros.

Corresponde aquí precisar los distintos conceptos y finalidades de la “contabilidad” y del “derecho contable”(1).

La contabilidad es la disciplina que clasifica, registra, presenta e interpreta los datos relativos a los hechos y actos económico-financieros con el objeto de brindar información histórica y predictiva útil para la toma de decisiones (2)

Ella responde a la necesidad de toda empresa de tener un sistema para recolectar, sumarizar, analizar y presentar en signos monetarios información relativa al negocio (3).

A esos fines la contabilidad acude a los “registros contables” cuya única exigencia es su aptitud para registrar, exponer y permitir controlar los datos requeridos por su titular.

¹ Seguimos en parte nuestro trabajo titulado “La contabilidad informática ¿brinda seguridad jurídica en su actual implementación?”, publicado en Errepar, DSE, t.XIII pag.7.

² FAYOL, Henri, Administración Industrial y General, p. 147, Ed. El Ateneo, Buenos Aires.

³ ANTHONY, Robert N. citado por BIONDI, Mario, La contabilidad como instrumento de información en Ensayos sobre teoría contable II, p. 43, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1978.



Vale decir que la contabilidad cumple una función “interna” o técnica al servicio del propio empresario o sociedad: dar información para la toma de decisiones.

Pero además de esa función, la contabilidad ha ido asumiendo una función “externa”, que es la que interesa al Derecho, en la medida en que la llevanza de registros contables satisface también exigencias de terceros (⁴).

Es así que puede hablarse de un “derecho contable”⁵, como rama del derecho que tiene por objeto disciplinar en su contenido y forma a la contabilidad, como una manifestación del “derecho económico”, en tutela del orden social en general y de los terceros en particular (⁶).

Dentro del derecho contable, se distinguen el “formal” del “material”. El primero se refiere a las formalidades de los registros y el segundo a los contenidos imperativos tendientes a brindar la “imagen fiel” de la situación patrimonial (⁷)

Esta primera cuestión a considerar alude más bien al derecho contable formal, en cuanto a las formalidades del nuevo registro.

2.-La contabilidad en el Código de Comercio

El Código de Comercio marca la etapa que hemos denominado⁸ de libros “indispensables y necesarios”: Fue introducido por el Dec. Ley 4776/63 y rige hoy plenamente para los comerciantes individuales y optativamente para las sociedades comerciales.

⁴ Ver FERNANDEZ DEL POZO, Luis, El Nuevo Registro Mercantil, p.409, Ed. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 1990. En el punto cabe señalar que aun cuando pueda aceptarse que la contabilidad legal, sea en nuestro derecho una mera “carga” cuyo incumplimiento no da lugar a sanción sino que sólo lo priva de ciertas ventajas (V.gr.fe de sus libros en juicio), la exigencia legal implica un interés ajeno al de su titular.

⁵ El concepto está muy desarrollado en España. Ver Garreta Duch, Jose María “Introducción al Derecho Contable”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994. En la incorporación del concepto de “Derecho Contable” al lenguaje jurídico nacional debe destacarse la trascendente tarea del Dr. Eduardo M. Favier Dubois (pater), y sus múltiples investigaciones sobre el tema, en particular la relativa a “Derecho y Contabilidad” para la Universidad de Morón. Puede verse publicado, entre ellas, el trabajo “Conflictos y armonías: Derecho Empresario y Registración Contable”, en Errepar, DSE, T.X pag.967

⁶ Ver Rojo, Angel “La contabilidad (I). Introducción. El deber de contabilidad. El secreto contable. La contabilidad como medio de prueba”, cap.7 de la obra “Curso de Derecho Mercantil”, Uria, Rodrigo y Menendez, Aurelio, tomo I, Ed.Civitas, Madrid, 1999, pag.138.

⁷ El concepto de “imagen fiel”, tomado del derecho anglosajón, ha sido universalmente adoptado como paradigma de la contabilidad. Ver al respecto la Cuarta Directiva de la Unión Europea (78/660/CEE), art.2.3.



Exige dos libros "indispensables": "diario" e "inventarios y balances" y, además, los libros "necesarios" que correspondan a un sistema adecuado según la actividad del titular (nuevo art. 44 Cód. de Comercio), cuya delimitación queda librada a la ciencia contable en cada caso.

Todos los libros obligatorios (tanto los "indispensables" como los "necesarios") deben ser llevados con las formalidades extrínsecas e intrínsecas que resultan de los art. 43 in fine (base uniforme, partida doble, documentación respaldatoria), 45 (registraciones diarias), 48 (contenido del inventario y balances), 53 (encuadernación, foliado y rubricación por el registro público de comercio) y 54 (prohibición de alteraciones, blancos y tachaduras) del Código de Comercio, y demás contenidos que surgen de la ley de sociedades (arts. 62 a 65, ley de sociedades).

A su vez, los libros están sujetos a normas de protección que impiden las pesquisas de oficio (art. 57, Cód.de Comercio, limitan su exhibición general (arts. 58 y 59), prohíben su traslado físico (art. 60) y exigen su conservación por diez años desde el cese (art. 67).

Por su lado, la ley de sociedades exige, además, que la sociedad constituida en el extranjero que realiza actividad habitual en el país (art.118 última parte) lleve en la República contabilidad separada (art.120), como modo de tutela de los acreedores locales.

3.-La Contabilidad en la Ley de Sociedades Comerciales

Corresponde a la Etapa que hemos denominado⁹ *de la opción automática por "ordenadores u otros medios"*:

Resulta del actual art. 61 de la ley de sociedades (texto ley 22.903): *"Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio para*

⁸ Favier Dubois (h), Eduardo "El concepto de contabilidad regularmente llevada en materia de contabilidad informática en el art. 287 de las nuevas normas de la I.G.J. (resol.7/05)" en "Panorama general sobre la Resol.7/2005 de la I.G.J.", Dir.Jorge Grispo, Bibl.Infobae Profesional, nro.1, septiembre 2005, pag.53.

⁹ FAVIER DUBOIS (H), Eduardo M., "Derecho Societario Registral", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1994, pag. 378.



Llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el de Inventarios y Balances. ...” .

El nuevo texto enfatiza la innecesariedad de cumplir las formalidades del Código de Comercio respecto de los libros cuando se autorice su sustitución por “ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros”.

No puede sustituirse el libro de inventarios y balances, donde además debe transcribirse la descripción del sistema. La sustitución del libro diario es optativa y si se conserva, puede llevarse con asientos globales que no excedan de un mes.

Los pedidos se considerarán automáticamente aprobados dentro de los 30 días si no media observación previa o rechazo fundado.

El texto mantiene la exigencia de que el sistema permita la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras, y de su posterior verificación con arreglo al art. 43 del Cód. de Comercio.

4.-El Derecho Contable y el Valor Probatorio de las Registros

Los libros de comercio, de acuerdo a los arts. 53, 63 y conc. del Cód. Comercio, deberán estar encuadernados y foliados para su individualización y colocación de nota datada y firmada con el destino del libro, el nombre de a quien pertenece y el número de hojas que contiene. Sin el cumplimiento de estas formalidades no tienen valor alguno en juicio, de acuerdo al art. 55 C. Com.

El citado art. 63 C. Com. Confiere valor probatorio a las registros contables determinando tres reglas, las reglas establecen:



- a) Prueba en contra del dueño: se da en todos los casos, estén o no en forma los libros, sin admitir prueba en contra (arts. 56 y 63, segundo párrafo).
- b) Prueba a favor del dueño: cuando lleve bien sus libros y la otra parte no, pudiendo el juez exigir prueba supletoria (art. 63, párrs. 3º y 4º).
- c) Neutralización: cuando ambos libros están en forma y hay resultado contradictorio.

Además el valor probatorio está condicionado, según opinión mayoritaria, a la existencia de respaldo documental (art. 43, última parte, Cód. de Comercio) ⁽¹⁰⁾, exigiéndose ora que cada asiento tenga un comprobante, ora un mero nexo general entre asientos y comprobantes ⁽¹¹⁾

Sin embargo, ello no implica trasladar el valor probatorio de la contabilidad a los comprobantes y existe además doctrina que sostiene que el valor del asiento no está en el comprobante sino en el “principio de comunicación”: el acto registrado por una parte debe tener su contrapartida en los registros de la otra, en la medida que ambas admitan negociaciones comunes ⁽¹²⁾.

5.- Garantías que impone El Derecho Contable.

¹⁰ Ver el comentario del suscripto “El respaldo documental en la prueba de libros”, Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones, núm. 117, año 20, p. 464.

¹¹ Ver ANAYA, Jaime, Código de Comercio Omeba, t. II, p. 104, N° 119, Buenos Aires.

¹² Conf. CNCom., sala D, 6.3.86 Inst.Coop.de Seguros c.Obra Social para Emp.de Comercio, Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones, 1986, p. 265.



La contabilidad legal, para tutelar a los terceros en los conflictos individuales y universales, debe satisfacer, fundamentalmente, dos garantías (¹³).

En primer lugar, debe asegurar la "inalterabilidad", o sea la imposibilidad de cambio, adulteración o sustitución.

Ello exige dos condiciones. La primera, que las registraciones deben ser simultáneas con el acaecimiento de los hechos y actos económicos como garantía de su sinceridad.

La segunda es que sean inalterables, o sea que una vez hecha la registración no se pueda cambiar, según la conveniencia ulterior, ni desaparezcan por perención del soporte.

La segunda garantía es que las registraciones sean "verificables". Esto implica que deben estar o volcarse a un elemento que permita su fácil lectura, sin sometimiento a elementos sofisticados, claves o mecanismos secretos.

6.-Las Garantías en los Libros Rubricados.

El art. 53 del Cód. de Comercio, reformado por el dec.-ley 4777/63, ordena la individualización de los libros en la forma que disponga el Tribunal de Comercio, y la colocación de nota datada y firmada que exprese el destino del libro, el nombre del dueño y el número de hojas que contenga.

En Capital Federal, luego de diversas reglamentaciones, rigió el "Reglamento general para la individualización y rúbrica de libros por comerciantes individuales, agentes auxiliares de comercio, sociedades comerciales, contratos de colaboración empresaria, entidades de bien público y demás sujetos legalmente obligados" (Res.Gral.7/95 I.G.J.).

¹³ En los fundamentos en la Exposición de Motivos de la Ley 19.550, sec. IX, N° 2 in fine, no modificados en la Exposición de Motivos de la Ley 22.903, sec. IX, N° 2, los miembros de la Comisión Reformadora dicen: La exigencia de la autorización previa para el empleo de medios mecánicos u otros, se explica en función de que los métodos, en todo caso, deben asegurar la posibilidad de verificación y la imposibilidad de cambio, adulteración o sustitución de las registraciones.



El Reglamento, basado en un convenio entre la Inspección General de Justicia y el Colegio de Escribanos de la Capital Federal, preveía la codificación general de las clases de libros a rubricar, el pedido de rúbrica a un escribano, el llenado por éste de una foja especial que presenta a la I.G.J, la verificación de los antecedentes por dicho Organismo en un sistema creado al efecto y la emisión de una oblea por la Repartición que el escribano adherirá a la primera página, con sello y firma de éste.

Dicho Reglamento continúa vigente en tanto ha sido sustancialmente incorporado a los arts. 311 a 331 de la RG 7/05, el que ha ampliado los controles y detallado mayores soluciones a los diversos problemas.

Como se advierte, el actual sistema –perfeccionado por la RG 7/05- implica una mejoría respecto de los anteriores, que en su momento fueron objeto de duras críticas (¹⁴), salvaguardando por su naturaleza, y dentro de ciertos límites (¹⁵), los principios de “inalterabilidad” y “verificación”.

el texto del artículo 53 exige que “Los libros que sean indispensables conforme las reglas de este Código, estarán encuadernados y foliados” e individualizados judicialmente. Debemos precisar, entonces, cuáles son los libros indispensables.

De la lectura del artículo 44 surge que el mismo les asigna expresamente tal carácter a los libros Diario e Inventarios y Balances –que nosotros hemos llamado principales-, razón por la cual están sujetos al cumplimiento de estos requisitos.

Corresponde ahora preguntarnos si los libros auxiliares también son indispensables.

De acuerdo con el diccionario de la lengua española, indispensable es aquello que no se puede eximir de una obligación, lo que es necesario, inevitable. Consecuentemente, al ser obligatorios los libros auxiliares, también ellos son indispensables y por lo tanto están sujetos al cumplimiento de todos los requisitos extrínsecos.¹⁶

¹⁴ Ver nuestro trabajo: La Contabilidad Societaria y los Actuales Métodos de Registración, Revista de Derecho Empresario, t. VII, p. 217.

¹⁵ Todavía falta imponer algún mecanismo técnico para evitar el eventual reencuadernado de las hojas, previa sustitución, mediante bandas magnéticas de seguridad o recaudos similares.

¹⁶ Schiavo, Jorge N., ob.cit. *ut-supra*, pág. 61



7.-Inclusión de los “sub-diarios” en las exigencias legales.

Correspondiente a la etapa de los libros indispensables y necesarios y vigente hoy, el art. 45 del C. Com. se refiere al libro Diario: *En el Libro Diario se asentarán día por día, y según el orden en que se vayan efectuando, todas las operaciones que haga el comerciante, letras u otros cualesquiera papeles de crédito que diere, recibiere, afianzare o endosare; y en general, todo cuanto recibiere o entregare de su cuenta o de la ajena, por cualquier título que fuera, de modo que cada partida manifieste quién sea el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere. Las partidas de gastos domésticos, basta asentarlas en globo en la fecha en que salieron de la caja.*

Esta concepción tan simple era fácilmente observada en la época en que se sancionó el Código –hace más de cien años-, cuando era suficiente con llevar un Libro Diario único, o complementado con el Libro de Caja (art. 46), como máximo. Pero la hicieron inaplicable la progresiva complejidad de los negocios comerciales y los nuevos requerimientos de contar con una información rápida y segura, propia de las necesidades –cada vez más justificadas- de una gestión empresarial moderna.

A fin de compatibilizar las necesidades de gestión mencionadas y los requerimientos legales, generalmente se ha llegado a la siguiente solución: se llevan tantos libros diarios cuantos grupos de operaciones homogéneas haya, uno para cada subsistema; las planillas emitidas por el medio de procesamiento de datos utilizado son transcritas en los llamados *libros copiadores* que cumplen *todos los requisitos legales*, siendo considerados una suerte de desprendimientos del Diario único, partes físicamente separadas pero conceptualmente unidas o complementarias, recibiendo el nombre de *Subdiarios*.

De esta manera, en cada Subdiario se registran únicamente las operaciones que a su naturaleza corresponden y por estricto orden cronológico: por ejemplo, en el Subdiario de Ventas se registran solamente las ventas, cualquiera sea su modalidad de cobranza, lugar geográfico, etc., “pero día por día, y según el orden en que se vayan efectuando (Código,



art. 45). Mensualmente un resumen de cada Libro Subdiario es volcado al Libro Diario – que ahora incluye en su denominación el adjetivo General-, el cual contiene, además aquellos asientos para los cuales no se han abierto Subdiarios. Es así como en el Libro Diario General constan “todas las operaciones que haga el comerciante (Código, art. 45). Puede verse, entonces, que ni cada uno de los Subdiarios ni el Libro Diario General cumplen por sí solos los requisitos exigidos por el artículo 45 –contener *todas* las operaciones y *día por día*-, pero sí los cumplen si se los considera en conjunto.¹⁷ En consecuencia, resultan aplicables a los “sub-diaros” todas las exigencias intrínsecas y extrínsecas de los libros “indispensables”.

8.-Exigencias que impone la Contabilidad Informática.

En orden a ciertos riesgos que los principios de inalterabilidad y verificabilidad tienen cuando se trata de contabilidad informática¹⁸, el valor legal de la contabilidad informática llevada en las condiciones actuales, tanto en su aspecto probatorio como en lo relativo al concurso, se encuentra cuestionado.

Al respecto, corresponde aquí destacar las Conclusiones de la "Jornada Sobre Derecho y Contabilidad Informática" realizada en la Universidad Notarial Argentina el 6 de junio de 2000, las que contaron con el consenso mayoritario de una calificada concurrencia integrada por abogados, contadores, funcionarios de la autoridad de contralor, peritos y síndicos concursales, y son las siguientes:

“1.Condicionamiento de la legalidad de la contabilidad informática:

¹⁷ Schiavo, Jorge N., *Los registros contables legales*, Edic. Contabilidad Moderna, Bs. As. 1983, pág. 64

¹⁸ Ver Favier Dubois (h), Eduardo M. “La contabilidad informática ¿brinda seguridad jurídica en su actual implementación?”, *Errepar*, Rev.Doc.Societaria y Concursal, nro.164, julio 01, t.XIII pág.7.



La circunstancia de que una sociedad comercial haya sido autorizada para sustituir sus libros por medios informáticos de registro (art.61 ley 19.550) no resulta suficiente para considerar que su contabilidad está “llevada en legal forma”. A tal efecto deberán verificarse en cada caso: A) la transcripción del sistema en el libro de inventarios y balances llevado en legal forma; B) el efectivo cumplimiento del sistema oportunamente autorizado. C) que dicho cumplimiento mantiene al presente la inalterabilidad y verificabilidad de las registraciones.

2.Compulsa por perito contador:

El perito contador, para dictaminar sobre una contabilidad informática, debe tener acceso directo y material al control de todo el sistema y a todos los datos registrados, con prescindencia de cualquier intervención de los operadores de la empresa investigada. Al tal fin, si el perito no posee conocimientos especiales, deberá requerir la designación judicial de un experto auxiliar licenciado en sistemas.

3.Solicitud de concurso preventivo:

La constatación e intervención de los libros por el Tribunal, previstas por el art.14 inc.5° de la ley 24.522, cuando se trate de una sociedad que lleva su contabilidad por medios informáticos (art.61, ley 19.550) debe realizarse mediante diligencia judicial en la sede social que consistirá en el copiado íntegro de sus registraciones contables (back up) en soportes que serán archivados en el tribunal. La diligencia deberá realizarse dentro del tercer día, en la forma que disponga el Tribunal en cada caso, y su frustración importará el desistimiento del concurso preventivo (art.30 ley 24.522)”

Si ha dichas conclusiones se suman las consideraciones anteriores, como así una calificada opinión doctrinal según la cual en la contabilidad informática, ante la falta de asientos en libros rubricados, se remite el valor probatorio a los documentos que exige el art.43 del



código de comercio ⁽¹⁹⁾, se concluye en la necesidad de resguardos especiales para la prueba en juicio y para la presunción de regularidad en el concurso preventivo.

9.-El Art. 287 de la Resolución General 7/05 de la I.G.J.-

Dado que el actual art. 61 de la ley de sociedades declara la prescindencia de las formalidades del art. 53 del Cód. de Comercio (encuadernación, foliatura y rubricación) **para llevar los libros (procesamiento)**, pero no para **volcar las registraciones (almacenamiento)** llevadas por ordenadores u otros medios, resultaba legalmente procedente, necesario y urgente, el dictado de una reglamentación, por parte de las Autoridades que devolviera al sistema las características de inalterabilidad y verificabilidad, tal como oportunamente propusimos. ⁽²⁰⁾.

Algunas de las reservas que provocaba la contabilidad informática son abordadas por la RG IGJ 07/05, en su art. 287, primera parte, establece:

"I. Información anual; certificación. Las sociedades que obtengan la autorización requerida por el art.61 de la ley 19.550, deberán a partir del ejercicio económico de cierre inmediato siguiente a ella, dentro de los ciento veinte días de cada cierre, presentar a la Inspección General de Justicia un informe especial suscripto por contador público independiente, conteniendo:

1. La descripción exacta del sistema utilizado durante el ejercicio económico.

¹⁹ Conf. Fargosi, Horacio P. "Anotaciones sobre la documentación y contabilidad", LL, t.147 pag. 958, citando a Anaya, Jaime "Código..." op.cit., tomo II pag.28.

²⁰ Esta propuesta fue publicada en nuestro trabajo "La contabilidad legal por ordenadores: un vacío reglamentario que afecta intereses de socios y terceros", en La Ley, Rev. Del 3-3-99 año LXIII nro.43, pag.1. La misma fue respetuosamente criticada por Fernando C.Aranovich en "Las registraciones documentales y la informática", La Ley, Rev. Del 23-6-99, año LXIII,nro.118. Aquí, respetuosamente las mantenemos sobre las siguientes bases: a) el argumento ecológico puede superarse utilizando para el soporte papel material reciclado; b) la prescindencia del soporte papel en las exigencias administrativas (AFIP, Estado Nacional) se vincula al control dinámico de la contabilidad y posibilidad de entrecruzar información, lo que no tienen ni el perito ni el síndico en la quiebra; c) el documento electrónico responde a otra problemática limitada a la relación entre dos partes, ajena a la tutela de terceros; d) la acumulación de papel puede mitigarse con la microfilmación.



2. Opinión fundada sobre la concordancia existente entre el sistema de registración contable utilizado durante dicho ejercicio y el oportunamente autorizado.

De no existir observaciones se emitirá a la sociedad una certificación que lo indicará, la cual deberá ser agregada al libro de Inventarios y Balances y será condición necesaria para que se considere a la contabilidad regularmente llevada”.

Como se advierte, este párrafo se hace eco de las conclusiones de la Jornada de la Universidad Notarial (ver cap. 3.7) en cuanto a la necesaria verificación de la concordancia entre el sistema autorizado y el concretamente empleado como condición para predicar que existe “regularidad contable”, y será un elemento necesario, aun cuando no suficiente, para lo que dictamine el perito contador en cada caso.

En su segunda parte el artículo 287 dice:

“II.- Informe de actualización técnica. Sin perjuicio de la información a presentar conforme con el apartado anterior, cada dos (2) años las sociedades deberán presentar un informe técnico sobre la situación de obsolescencia del sistema utilizado y, en su caso, un proyecto de actualización técnica del mismo y de las medidas y reemplazos necesarios, requiriendo nueva autorización conforme a lo dispuesto en el artículo 282”.

En este párrafo se advierte que las normas tratan de dar respuesta al grave problema de obsolescencia, tanto como afectación de la inalterabilidad, cuanto como perjuicio a la verificabilidad.

En su última parte, el art. 287 establece:

“La Inspección General de Justicia podrá reglamentar el cumplimiento de recaudos adicionales, incluída la exigencia de que, si el volumen lo justificare, el movimiento contable de la sociedad sea volcado a soporte papel”.

Vemos aquí que queda introducida, al menos en forma parcial, la cuestión relativa a si la contabilidad informática debe ser, en alguna circunstancia o momento, volcada a papel.

Por nuestra parte ya hemos vertido opinión favorable proponiendo la volcatura de los asientos fijados por cualesquier medio de registración a hojas de papel impreso con tinta indeleble



(principio de verificación) y exigiendo la encuadernación de dichas hojas, su numeración correlativa y la presentación de las hojas, encuadernadas al Registro Público de Comercio para su intervención dentro de un plazo razonable (principio de inalterabilidad) ⁽²¹⁾.

Sin embargo, advertimos también que esta volcatura no puede aplicarse a empresas de enorme movimiento contable, dando lugar a una engorrosa acumulación de papel.

10.-Los peritajes y la emisión de certificaciones e informes profesionales:

La información contable que emana de los registros transcriptos en los libros rubricados y con sustento en documentación respaldatoria es, para la empresa, la única prueba válida de sus operaciones. La transcripción debe realizarse en tiempo y forma. Sin perjuicio de que la empresa pueda ampliarla ofreciendo registros contables auxiliares (no obligatorios), siempre que éstos puedan corroborarse en forma precisa con los expuestos en los registros obligatorios y que su transcripción no sea extemporánea. Los registros auxiliares, sin constatación con los transcriptos en los libros rubricados, pueden ser útiles, porque si bien no es una prueba válida a favor de la sociedad, sí lo podrá ser para el actor. La frecuencia en que debe efectuarse la transcripción y, por ende, qué atraso es considerado aceptable, es un tema bastante conflictivo para los peritos contables al momento de emitir su opinión respecto a si los libros “están llevados en legal forma y al día”.

La norma que hace referencia a la forma y frecuencia en que deben transcribirse los registros es el Código de Comercio.

Si los subdiarios no están en forma no podrán ser calificada por el perito contador la contabilidad analizada como “bien llevada”, perjudicando la fe de todo el sistema registral del comerciante o sociedad.

Estas carencias impedirán a los profesionales de Ciencias Económicas dar fe pública de los hechos y actos registrables de su competencia.

Hoy la tendencia es a acentuar los controles en la registración²² y no la inversa.

²¹ Ver nota anterior.



11.-La situación en la Ley de Concursos.

El concurso o quiebra del comerciante o de la sociedad nos pone frente a otra situación fáctica en la que la regularidad e integridad de la contabilidad, cobran particular importancia.

En tales supuestos rigen las reglas de la soportación igualitaria del infortunio (par conditio creditorum), afectándose a la totalidad del patrimonio del insolvente (principio de universalidad) para la satisfacción de todos los acreedores legítimos, los que deben concurrir a ejercer sus derechos (principio de colectividad) (²³).

En virtud de ello, en caso de concurso o quiebra del comerciante o sociedad, existen dos niveles de información fundamentales: conocer los bienes del insolvente, tanto los actuales como los que hubieren salido indebidamente de su patrimonio, para su vigilancia o liquidación, y determinar quiénes son los acreedores genuinos con derecho a participar en el acuerdo o en la distribución.

A tales efectos, la contabilidad del insolvente resulta pieza importantísima en interés de los acreedores en particular y terceros en general (²⁴).

Con tal fundamento, las normas concursales exigen el llevado de una contabilidad legal para acceder al remedio concursal por parte del comerciante o sociedad matriculados y, para los no matriculados, requieren cuanto menos la existencia de una contabilidad que tenga regularidad técnica, o sea que permita reconstruir la situación patrimonial.

En el caso del Acuerdo Preventivo Extrajudicial (arts. 69 a 76 ley 24.522), la jurisprudencia es conteste en la necesaria presencia de una contabilidad regularmente llevada para que el mismo sea

²² Así, existen distintos proyectos del diputado Héctor P. Recalde acerca de la Modificación Art. 53 LCT (Sobre Omisión de Formalidades: Libros que omitan formalidades del art. 52 no tienen valor en juicio para el empleador) -Modificación Art. 54 LCT (Extiende a otros registros, planillas y elementos de contralor los requisitos del art. 52 LCT)- Modificación Art. 55 LCT (Sobre omisión de Exhibición de libros, Planillas o Registros: Amplía la presunción a favor del trabajador cuando no cumplan con los requisitos legales)

²³ TONON, Antonio, Derecho Concursal, p. 26, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1988.

²⁴ También tutelados por las normas penales sobre quebrados y otros deudores punibles, arts. 176 a 180 del Cód. Penal



admisible u homologable, en tanto no hay “verificación” de los créditos sino solo su “denuncia” por vía contable (art. 72), lo que exige extremar los recaudos.

Por su lado, en la quiebra resulta fundamental la compulsa de los libros para conocer los activos y pasivos del fallido (arts. 11 incs. 4º y 7º, 14 inc. 5º, 33, 39 incs. 3º y 9º, 48 inc. 1º, 67, 72 inc. 4º, 88 inc. 4º, 200 4º párrafo y conc., ley 24.522).

En base a las consideraciones precedentes, una contabilidad informal o incompleta, como es aquella a la que falta un subdiario necesario, no podría ser calificada de “regular” ni por el juez para abrir el concurso ni por el síndico en su informe general.

12.-Conclusiones.

- 1.-No corresponde identificar a la “contabilidad”, como disciplina técnica orientada al interés del empresario, con la “contabilidad legal”, como conjunto de exigencias legales en tutela de terceros.
- 2.-La contabilidad legal tradicional resulta de una determinada “teneduría de libros”, sujeta a determinadas exigencias de forma y fondo.
- 3.-La contabilidad legal moderna (contabilidad informática) se base en registros con diverso soporte y exige recaudos especiales que garanticen la inalterabilidad y la verificabilidad del sistema, entre los que cabe destacar la reglamentación introducida por el art. 287 de la RG 7/05 de la I.G.J..
- 4.-En ambos casos, el sistema debe estar integrado con los “sub-diarios” sujetos a idénticas formalidades, y con la documentación pertinente.
- 5.-La contabilidad regularmente llevada tiene aptitud probatoria en juicio a favor de quien la lleva y es requisito de admisibilidad o procedencia en algunos procesos concursales.
- 6.-La contabilidad no llevada regularmente tiene, no obstante, aptitud probatoria contra su titular pudiendo ser invocada por los terceros.