

LA CONTABILIDAD FRENTE AL DERECHO: RELACIONES Y EFECTOS

LA REFORMA AL REGIMEN DE LIBROS DE COMERCIO COMO EXIGENCIA DEL “DERECHO CONTABLE”

Por

EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (PATER) Y

EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H).

CAP. I.- LA CONTABILIDAD Y EL DERECHO.

1.-LA CONTABILIDAD.

La contabilidad puede conceptuarse como 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 ⁽¹⁾

Para Fowler Newton, una definición funcional de contabilidad sería la de “una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, de los bienes de propiedad de terceros en su poder y de ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados, y para la vigilancia de los recursos y obligaciones del ente”².

También la contabilidad ha sido definida como la disciplina que se ocupa de la descripción y proyección cuantitativa de la circulación del ingreso y de la acumulación de riqueza por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos³.

Se ha sostenido que se trata de una ciencia “factual”, “cultural” y “aplicada” que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente de la sociedad humana y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de sus metas y a través de sistemas específicos para cada situación⁴.

Es por eso que la contabilidad propone la creación de “sistemas contables”, los que deben permitir la registración de la totalidad de los

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

2 Fowler Newton, Enrique “Cuestiones Contables Fundamentales”, Ed. Macchi, Bs.As. 1991.

3 Mattessich, Richard “Accounting and Analytical Methods”, Richard C. Irwin, Illinois, 1964, citado por Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. “Principios de Teoría Contable”, Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag. 16.

4 García Casella, Carlos Luis “Posibles Hipótesis y Leyes Contables”, Economizarte, Mayo de 2000, citado por Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. “Principios de Teoría Contable”, Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag. 15.

hechos económicos que se producen a lo largo de la vida de una empresa para ser transformados en información útil y adecuada para cubrir las necesidades de los distintos usuarios⁵.

A su vez, conforme a la doctrina clásica, la información contable está sujeta a los requisitos de utilidad, pertinencia, claridad y completividad, esencialidad, certeza, objetividad y oportunidad⁶.

Como ya hemos tenido oportunidad de señalar, la Contabilidad debe reflejar una “imagen fiel” de la realidad económica de la empresa, y así lo exige tanto un elemental sentido de justicia, como las normas que rigen la presentación de los estados contables⁷.

Esta exigencia surge en forma expresa de la cuarta directiva de la Unión Europea y es reconocida por los sistemas contables que siguen sus lineamientos.

En la actualidad, las normas internacionales de información financiera (NIIF), han reformulado algunos principios, se han orientado a permitir criterios más flexibles para la revalorización de los activos, han introducido pautas en materia de “resultados integrales” y variado el concepto del modelo contable sobre “capital a mantener”⁸.

2.- RELACIONES CON EL DERECHO

Luego de haber definido la Contabilidad, cabe aquí recordar que el Derecho crea un orden normativo, valorativo, coactivo, sancionatorio, que rige la vida social mediante una preceptiva (principios jurídicos y normas legales), pero también, como ciencia del espíritu, el Derecho constituye una disciplina del pensamiento y de la conducta.

También debe tenerse presente que, en cierto sentido, la Contabilidad constituye un puente entre la Economía y el Derecho⁹.

El Derecho y la Contabilidad presentan un amplio margen de convergencia doctrinaria, pedagógica y operativa y diversas vinculaciones. Entre éstas se ubican la existencia de relaciones

5 Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. “Principios de Teoría Contable”, Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag.41

6 Fowler Newton, Enrique “La información contable y sus requisitos”, Rev.Adm.de Empresas, XII-B-937 y ss. Citado por Muguillo, Roberto “Aspectos contables para abogados”, Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2008, pag.5.-

7 Ver la investigación llevada a cabo por la Universidad de Morón y dirigida por uno de los autores, el Dr. E.M. Favier Dubois (pater) que se publicó bajo el título “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, Universidad de Morón, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Ed. U. de Morón, 2008, 280 pags. con aportes propios y de los siguientes investigadores: Amanda Llistosella de Ravaioli, Jorge R. Lemos, Héctor O. Blanco Kühne, Adriana I. Oliver, Gerardo Fernandez, Verónica Dean y Angel A. Raco.-

8 Ver la Resolución Técnica 26 de FACPCE y la Resol.Gral.562 (BO 8-1-10) de la C.N.V..Ver también Canetti, Miguel Marcelo “Algunos efectos societarios de la adopción de las N.I.I.F.” en III Jornada Nacional de Derecho Contable, Ed. Universidad de La Plata, La Plata 2010, pag. 1 y stes.; Riglos, Miguel Esteban “‘Covenants’ e impacto de las N.I.I.F.”, en la misma obra, pag. 87 y stes.

9 Ver Favier Dubois (pater), E.M. “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, op.cit. pag.31.

“armónicas” y de principios comunes¹⁰, junto con la configuración de relaciones “inarmónicas”, conflictos y dificultades¹¹.

En ese ámbito debe señalarse un paralelismo: la Contabilidad “reconoce” a los “hechos económicos”, o sea a aquellos susceptibles de crear, modificar o extinguir riqueza.

Similarmente, el Derecho “reconoce” a los “actos y hechos jurídicos”, o sea a aquellos susceptibles de crear, modificar o extinguir obligaciones.

Cuando los hechos económicos coinciden con los jurídicos, convergen derecho y contabilidad.

Cuando no coinciden, puede haber hechos económicos contabilizados pero sin relevancia jurídica¹² y hechos o actos jurídicos que producen efectos legales pero que no tienen reconocimiento contable¹³.

Otro tema que ilustra sobre un parcial paralelismo es el del principio de la “realidad económica” que funciona plenamente en materia contable mediante el principio de la “esencialidad” (R.T. 16, art. 3.1.2.1.1. FCCPPCCEE), mientras que en el Derecho la voluntad y las formas prevalecen sobre la realidad económica, salvo en los casos donde expresamente se contempla como son los del Derecho Laboral, Derecho Tributario y Derecho de la Competencia, entre otros.

3.- EL DERECHO CONTABLE.

En términos generales, puede hacerse referencia a un “Derecho Contable” para aludir a las diversas relaciones entre el Derecho y la Contabilidad.

En un enfoque tradicional del denominado “Derecho Contable”, el derecho rige a la contabilidad, en cuanto crea el marco normativo en que ésta se desenvuelve, subordinando, en cierto sentido, las normas contables a las normas jurídicas, e imponiendo deberes contables y responsabilidades profesionales¹⁴

Por nuestra parte, hemos adherido desde hace un tiempo una interpretación más amplia para el Derecho Contable¹⁵.

Ello porque así como el derecho regula a la contabilidad, al mismo tiempo la contabilidad funciona como “fuente” de normas jurídicas o de prácticas

10 Entre ellos el principio de “significatividad” que descarta las situaciones de “insignificancia” utilizado también en el Derecho Penal, sea para restar tipicidad o para graduar la pena. Ver C.N.Crim. y Correccional”, Sala VII, 10-3-2011 “B., D.A.”, comentado en La Ley, Suplemento Penal, por Lancman, Valeria “El principio de insignificancia”.

11 Ver Favier Dubois (pater), E.M. “Conflictos y armonías: Derecho Empresario y registración contable”, en Errepar, DSE, nro.138, mayo/99, t.X, pag.966 y stes; Del mismo autor “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, op.cít. págs. 15 y 147.

12 Vgr. La transformación de materias primas en mercaderías, o el mayor valor de los bienes de cambio, que se contabilizan sin efecto jurídico alguno.

13 Vgr. La celebración de un contrato sin el cumplimiento simultáneo de alguna prestación, la que como regla no se contabiliza hasta que tenga lugar alguna de las prestaciones, como excepción al principio del “devengado” (ver R.T. 17, art. 2.2. de la FCCPPCCEE).

14 Favier Dubois (p), E.M. “¿Qué es el derecho contable?”, Errepar, DSE, nro.250, septiembre 08, t.XX, pag. 833 y stes.

15 Es la postura de E.M.Favier Dubois (pater). Ver nuestro trabajo conjunto ““El derecho contable como nueva ciencia interdisciplinaria y autónoma”, en la obra “III Jornada Nacional de Derecho Contable”, Edit. Universitaria de La Plata, La Plata, 2010, pag.35, y en la obra “XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2010, tomo III, pag.11.

legales, integrando al derecho, dando contenido a sus normas¹⁶y, en algunos casos, modificando la realidad jurídica (ver infra).

Por otra parte, más allá de las asimetrías entre una y otra ciencia, lo cierto es que la contabilidad toma nota, registra y expone muchas situaciones jurídicas e, inversamente, el derecho resuelve muchas controversias legales con base en los conceptos y registros contables.

Además, cabe señalar que ambas disciplinas presentan una zona de convergencia, con áreas comunes regidas por una u otra ciencias y, además, una zona de influencia donde cada ciencia permite una mejor interpretación de la zona propia de la otra, lo que posibilita proponer una suerte de “análisis contable del derecho”.¹⁷

De todo ello resulta que el Derecho Contable constituye, en nuestro enfoque, un área interdisciplinaria (zona de convergencia) que, además, implica una visión diferente para las interpretaciones clásicas que se vienen formulando en cada disciplina (zona de influencia).

En tal sentido, pretendemos que el derecho contable constituya una visión diferente, que permite un nuevo punto de vista para abordar y analizar las relaciones entre derecho y contabilidad, implicando una nueva disciplina que integra y excede al derecho y a la contabilidad como tales, con características propias

Es por eso que, en este nuevo enfoque, proponemos como definición del Derecho Contable la de “ciencia cuyo objeto está constituido por las relaciones interdisciplinarias entre el Derecho, en cuanto Ciencia Jurídica, y la Contabilidad, en sus aspectos científicos y técnicos, comprendiendo tanto las áreas comunes como las recíprocas influencias entre ambas disciplinas y las nuevas interpretaciones que resultan de su armoniosa integración, superando asimetrías y dando coherencia a las regulaciones comunes”¹⁸.

Cabe señalar que desde hace unos años el Derecho Contable ha comenzado a desarrollarse como disciplina autónoma en nuestro país¹⁹, habiéndose celebrado, una por año, cuatro “Jornadas Nacionales de Derecho Contable”²⁰, cada una de las cuales dio lugar a un libro de

16 Cabanellas de las Cuevas, Guillermo “Derecho Societario. Parte General. Contabilidad y Documentación Societaria”, Ed. Heliasta, Bs.As., 1999, pag. 13.-

17 Ver Favier Dubois (pater), E.M. “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, op.cit. pags. 17 y 32.

18 Ver en nuestro ya citado trabajo conjunto ““El derecho contable como nueva ciencia interdisciplinaria y autónoma”, en la obra “III Jornada Nacional de Derecho Contable”, Edit. Universitaria de La Plata, La Plata, 2010, pag.35, y en la obra “XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2010, tomo III, pag.11.

19 Ver la investigación llevada a cabo por la Universidad de Morón y dirigida por uno de los autores, el Dr.E.M.Favier Dubois (pater) que se publicó bajo el título “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, citada en nota 7.

20 Los trabajos de las Jornadas se publicaron de la siguiente forma: “Primera Jornada Nacional de Derecho Contable”, 10 de junio de 2008, Universidad de Morón, Facultad de C.Económicas y Empresarias y Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales, Ed. U.de Morón, 417 pags.; “II Jornada Nacional de Derecho Contable. Tucumán. Argentina”, Director Bernardo P.Carlino, Ed. UNSTA, Tucumán, 2009;“IIIa. Jornada Nacional de Derecho Contable”, Editada por la Universidad Nacional de La Plata, Facultad de C.Económicas, en el año 2010; y en “Nuevos aportes al Derecho Contable”, Ed. Errepar, Bs.As., 2011, que

trabajos. Asimismo, se ha constituido el “Instituto Autónomo de Derecho Contable”²¹, como asociación civil de abogados y contadores, en absoluto pie de igualdad, con fines de investigación, docencia y de construcción de las mejores prácticas en materias jurídico-contables.

CAP. II.-EL ANALISIS JURIDICO DE LA CONTABILIDAD.

Así como existe un “análisis económico del derecho”²², cabe hacer una suerte de “análisis jurídico de la contabilidad”, en el sentido de indagar sobre el rol que la contabilidad desempeña respecto de las instituciones jurídicas o sea analizar la significación y relevancia de las registraciones e información contable para el mundo del Derecho

Se consideran a continuación diversas situaciones donde un asiento contable o la emisión de información contable y financiera produce consecuencias en el ámbito de las obligaciones, de los derechos y de las responsabilidades empresariales de uno o más sujetos.

1. LA CONTABILIDAD Y SUS EFECTOS EN MATERIA DE OBLIGACIONES.

1.1. La Contabilidad como causa de “reconocimiento” y de “extinción” de obligaciones.

Destacamos los siguientes casos:

1. El “reconocimiento de las obligaciones” (art.718 del código civil) que resulta de la contabilización, sin vicios, de una deuda en el pasivo de un sujeto e, inversamente (art.63 segundo parte del cód.com), la “jactancia” sobre un crédito por quien lo contabiliza a su favor (art. 63, tercera parte, del cod.com.)²³.
2. La “novación”, o cambio de la causa de una obligación por otra (art. 801 cod.civil), que se produce cuando se contabiliza una determinada obligación en una cuenta corriente mercantil y al momento del saldo (art.775 del código de comercio)²⁴.

corresponde a los trabajos de la IV Jornada Nacional de Derecho Contable realizada en Buenos Aires.

²¹ Ver sus características en: www.iadeco.org

²²Ver de los autores “El análisis económico del derecho en una Acordada trascendente que lo pone en valor institucional”, Errepar, DSE, nro.267, tomo XXII, febrero 2010, pag. 124.

²³ Es “reconocimiento” y no “creación” de obligaciones ya que en derecho argentino no existe la declaración abstracta de deuda y todo reconocimiento exige la preexistencia de una deuda válida anterior conforme con el art.723 del código civil y su doctrina.

²⁴ Ver Nissen-Favier Dubois (h) “Contratos de Empresa” tomo I, Ed. Hammurabi, Bs.As.1987, pag.226.

3. La “compensación” (art.818 del cod.civil) que se produce cuando se contabilizan deudas y créditos en una cuenta corriente bancaria (art.793 del cod.com.)²⁵

1.2. La Contabilidad como elemento del contenido de una “oferta” con relevancia jurídica”.

Se presenta en los casos en que la información contable es un elemento que forma parte esencial de una oferta jurídica, inmediata o mediata, relativa a un negocio contractual o unilateral cuya celebración y/o su precio exige ponderar la situación económica y financiera de un ente (art. 1144 del código civil).

Se trata de casos en los cuales tal ponderación resulta de la finalidad de las partes frente al negocio o cuando la emisión de determinados estados contables viene impuesta por la ley como antecedentes obligatorio de un negocio jurídico societario o de la cotización de acciones u otros títulos.

Una vez aceptada tal oferta y perfeccionado el contrato, la contabilidad lo integra de modo inescindible, de lo que se sigue que pueda reclamarse la nulidad del contrato, o el reajuste de su precio, si la información contable era inexacta (art.954 cod.civil).

Ello ocurre, entre otros, en los siguientes casos de emisión o comunicación de estados contables y financieros a socios o terceros:

- a) Para la compra venta de paquete accionario y, aún, de acciones minoritarias de una sociedad anónima (art.214 ley 19.550, en adelante L.S.)²⁶.
- b) Para los procedimientos de fusión y escisión de sociedades (arts.83 y 88 L.S.).
- c) Para la celebración de un préstamo u obtención de un crédito (apalancamiento), donde resulte necesario analizar el “riesgo” del dador.
- d) Para el aumento de capital por suscripción presente (art. 188 L.S.) y/o por aporte irrevocable para un futuro aumento.
- e) Para el ejercicio de los derechos legales o estatutarios de receso, exclusión, retiro de socio o resolución parcial (arts. 89, 90, 92 y 245 L.S.).
- f) Para la amortización o rescate de acciones (arts.220 y 223 L.S.)
- g) Para la emisión de acciones o de obligaciones negociables destinadas a su oferta pública o cotización bursátil (art.16 ley 17.811).

1.3. La Contabilidad como modo de cuantificar obligaciones.

²⁵ No compartimos el efecto “novatorio” en la cuenta corriente bancaria que sostiene Barreira Delfino, Eduardo en su ponencia “Efectos novatorios de los débitos en cuenta corriente”, publicada en el libro de ponencias del LII Encuentro de Institutos de D.Comercial de la Prov.de Bs.As.”, CALZ, Lomas de Zamora, 2011, pag. 61 por no tratarse de un efecto previsto por la ley y agravar la situación del cuentacorrentista.

²⁶ Ver de los autores “El cómputo del último balance de ejercicio a los efectos de la determinación del valor real de las acciones en caso de transferencia voluntaria”, Errepar, DSE, nro. 259, Junio 2009, T. XXI, pag. 643.

En este plano la función de la contabilidad es la clásica de medición, pero tal medición tiene consecuencias jurídicas inmediatas sobre la extensión cuantitativa de las obligaciones.

En este ámbito pueden señalarse diversas finalidades:

- a) Para medir la riqueza, la “capacidad contributiva” y el “hecho imponible” en materia fiscal.
- a) Para medir los frutos civiles de un negocio o contrato, lo que puede impactar en materia de bienes gananciales²⁷ y de derechos del usufructuario.
- b) Para medir los daños producidos por un incumplimiento contractual o conducta extracontractual (daño emergente y lucro cesante; pérdida de chance).

2. LA CONTABILIDAD Y SUS EFECTOS SOBRE EL EJERCICIO DE DETERMINADOS DERECHOS.

2.1. La contabilidad como condición necesaria para el eventual nacimiento de derechos societarios.

Es el caso de la obligación de pagar dividendos a los socios en una sociedad comercial, la que solo puede exigirse si existe un balance confeccionado conforme con la ley (arts. 68 y 224 de la ley 19.550).

Se advierte que aquí el balance es una condición necesaria aunque no suficiente para el derecho al dividendo ya que será menester que, además, tal balance arroje utilidades y que exista una decisión de la asamblea que las destine a distribución de dividendos.

Algo similar ocurre con el derecho a obtener dividendos finales y reembolso del capital en concepto de “distribución final”, en los términos de los arts. 109, 110 y 111 de la ley 19.550.

2.2. La contabilidad como “carga” o “prius” para poder acceder a ciertos beneficios legales:

En este plano, la contabilidad no es una obligación exigible directamente por terceros (ver infra) pero sí constituye un presupuesto necesario exigido por la ley para obtener ciertos beneficios legales o formular ciertos reclamos. Los principales casos son:

1. La posibilidad de presentarse en concurso preventivo por parte de sujetos matriculados, la que exige denunciar los libros contables y presentarlos oportunamente al tribunal bajo apercibimiento de desistimiento (arts. 11 inc.6° y 14 inc.5° ley 24.522).
2. La posibilidad de invocar los propios libros en un litigio judicial:
 - a) contra otro comerciante (art. 63, tercer párrafo, cod.com.)²⁸.

²⁷ Ver del CO- autor Favier Dubois (h) “La financiación de la Empresa Familiar y sus resultados contables frente a la liquidación de la sociedad conyugal”, La Ley t.2010-C, pag. 1225 y stes.

b) contra el Fisco, para plantear la confiscatoriedad de un impuesto²⁹.

CAP. III. EL IMPACTO DEL DERECHO SOBRE LA CONTABILIDAD.

1. ASPECTOS GENERALES.

El Derecho impacta sobre la contabilidad en varias formas.

En primer lugar, el Derecho impone a toda persona que contrata por “cuenta ajena” la obligación de “rendir cuentas”³⁰, cuya forma natural es por medios contables.

En segundo término, del Derecho impone a los comerciantes (individuales o colectivos) y a otros entes, la obligación de llevar contabilidad en los arts. 43 y stes. del código de comercio, 61 y stes. de la ley 19.550, y en otras disposiciones.

Además, el Derecho dispone sobre las formas y contenidos de la concreta contabilidad que debe ser llevada y del modo en que debe ser expuesta, siendo fuente de “normas contables legales” (“derecho contable” en sentido estricto), sin perjuicio de la existencia en nuestro medio de otras “fuentes” como son las “normas profesionales”.

Nos ocuparemos de estos impactos en los capítulos siguientes.

2. RENDICION DE CUENTAS Y CONTABILIDAD.

2.1. La obligación de rendir cuentas.

El código de comercio establece, entre las obligaciones del comerciante, “la obligación de rendir cuentas en los términos de la ley” (art. 33 inc.4º)³¹.

A su vez, en sus artículos 68 a 74, regula en particular la rendición de cuentas y dispone, con carácter general, que “Toda negociación es objeto de una cuenta. Toda cuenta debe ser conforme con los asientos de los libros de quien la rinde, y debe ser acompañada de los respectivos comprobantes” (art. 68).

Los restantes artículos se refieren al momento de la rendición de cuentas: al fin de cada negociación o de cada año (art. 69), al carácter “instruído y

28 Con tal fundamento se ha negado la acreditación de pagos que se dicen hechos al comerciante que no ofreció sus propios libros en juicio cuando la documentación fue negada por la contraria. C.N.Com., Sala C, 20-11-09, “ATC S.A. c/Conti Jorge y otros”, ED, 6-12-2010, pag.7.

29 Ello resulta del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que revocó una sentencia en una acción declarativa tendiente a acreditar la confiscatoriedad de un impuesto por no haber el actor sus propios libros para realizar un peritaje contable. Ver CSJN, “Pontoni, Roberto Luis y otros c/P.E.N., A.F.I.P. D.G.I. s/acción declarativa de certeza, 17 de mayo de 2011 (p.483 XLVI).

30 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

31 Ver Arduino, Augusto H. L. “Rendición de cuentas. Perfiles actuales”, en ED, t. 243, diario del 15-6-11, p.1 y stes.

documentado” de la rendición (art. 70), a la rendición parcial, por la parte de cada uno en la administración y al régimen de costas (art. 71), a la necesidad de terminación del negocio para la rendición (art.72), a la aprobación tácita de las cuentas después de un mes sin observaciones y salvo prueba en contrario (art. 73) y al lugar donde deben presentarse, en el domicilio de la administración (art. 74).

Se discute si el derecho a exigir la rendición de cuentas puede ser renunciado antes de realizada la operación.

El código civil, que exige la rendición de cuentas del mandatario al mandante (art. 1909), admite que el primero sea relevado de tal obligación con excepción de “los cargos que contra él justifique el mandante” (art. 1910).

En materia comercial calificada doctrina sostiene que la obligación de rendir cuentas por parte de un comerciante es irrenunciable en forma previa en atención al interés público comprometido en la actividad mercantil.

Adherimos a dicha postura y, por ende, entendemos que la rendición de cuentas es un sistema indisponible por las partes.

En cambio, sin quien actuó por cuenta de otro no es comerciante, se considera aceptable la renuncia anticipada del código civil.³²

En todos los casos es admisible la renuncia a la rendición de cuentas formulada una vez concluida la gestión.

2.2. ¿Quiénes deben rendir cuentas?

Como ya se señaló, la obligación de rendir cuentas pesa sobre todo aquél que ha efectuado negocios por “cuenta ajena”.

Conforme prestigiosa doctrina sostiene que también son debidas cuando se actúa por cuenta propia pero en “interés ajeno”³³. Si bien en otra oportunidad no compartimos esa conclusión doctrinaria a la luz de lo establecido normativamente por el art.70 del código de comercio, que solo refiere a la contratación “por cuenta ajena” e implica interpretación auténtica de los alcances del art.68, un reexamen de la cuestión nos lleva a compartirla sobre la base del interés general vigente en la materia (vgr.art.33 cod.com.).

Ello además de los casos en que la ley expresamente concede el derecho a exigir rendición de cuentas al titular de un “interés” que no fue quien hizo el encargo de la negociación, como es el caso del beneficiario respecto del fiduciario en el fideicomiso (ver infra).

Entre los sujetos que tienen obligación de rendir cuentas pueden mencionarse: el gestor, el mandatario, el comisionista, el agente marítimo, el factor, el depositario, el locador de una obra por administración, el intermediario en la venta de un fondo de comercio, el acreedor prendario que enajenó las mercaderías, el banco en la cuenta corriente, el concesionario, el editor y, en general, todo aquel que encarga a otro la administración, gestión o realización de uno o más negocios o de operaciones y negocios determinados.

³² Anaya, op.cit. pag. 130.

³³ Satanowsky citado por Anaya, op.cit., pag.131.

En el caso del fideicomiso, cabe destacar que el fiduciario no solo debe rendir cuentas al beneficiario sino también al fiduciante que fue quien le encargó el negocio.

2.3. La rendición de cuentas como “información contable”.

La rendición de cuentas debe ser “instruída” y “documentada” conforme con el art. 70 del cod.com..

De ello resulta que la rendición debe tener tres elementos.

Por un lado, un elemento “óptico” o “gráfico”, conteniendo todas las operaciones aritméticas relativas a los ingresos, egresos y saldos, y los cuadros comparativos que correspondan.

En segundo término, un elemento “literario” o sea una “narrativa” que contenga todas las operaciones practicadas, el procedimiento seguido y los resultados obtenidos.

Y, en tercer lugar, debe estar acompañada físicamente con la documentación y comprobantes respectivos y con las notas y referencias concretas a los asientos contables que correspondan.³⁴

Como se ve la forma de la rendición de cuentas coincide con la contabilidad que tiene gráficos (el balance y los cuadros), literatura (la memoria) y documentación (la respaldatoria de asientos), o sea que, en sentido sustantivo, la rendición de cuentas es una “información contable”. Finalmente, el juicio de rendición de cuentas tiene características especiales y posee tres etapas perfectamente diferenciadas: a) la determinación de la obligación de rendirlas, por juicio ordinario; b) la rendición propiamente dicha, por trámite de incidente; y c) el cobro del saldo adeudado, por vía ejecutiva.

2.4. La Contabilidad como una obligación legal.

En la concepción clásica del código de comercio, la contabilidad aparece como una mera “carga” del comerciante, no exigible por terceros y cuya desatención solo le genera la pérdida de ciertas posibilidades en materia de prueba en juicio (ver infra).

Sin embargo, tal concepción no puede reputarse hoy plenamente vigente por los fundamentos que se consignan a continuación³⁵.

En el caso de las sociedades comerciales, la contabilidad es una obligación para los gerentes frente a los socios dada la distinción entre administradores que gestionan y propietarios a los que se les debe rendir cuentas³⁶.

En los demás casos, por derivación a la recurrencia habitual al crédito y también por la irrupción de la empresa como eje del sistema económico capitalista y su trascendencia económica, social, laboral y ambiental, cabe concluir que la contabilidad también es, según las circunstancias, una

34 Rouillon-Alonso “Código de comercio comentado y anotado”, Ed. La Ley, Bs.As.,2005, t.I, pag.127.

35 Ver Carreira Gonzalez, Guillermo “La información contable. Un sistema de orden público” en “Nuevos aportes al Derecho Contable”, Ed. Errepar, Bs.As., 2011, pag.17.-

36 Favier Dubois (h), E.M. “La acción de rendición de cuentas contra los administradores de una sociedad regular” en “Nuevas tendencias en la jurisprudencia societaria y concursal”, Edit. Fundación para la investigación y desarrollo de las C.Jurídica”, Bs. As., marzo 2009, pag. 427.-

verdadera obligación para la empresa comercial, exigible por diversos sujetos.

Como respaldo de esta posición cabe citar al propio art. 33 del código de comercio que dice que “Los que profesan el comercio contraen por el mismo hecho la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidas en la ley mercantil. Entre esos actos se cuentan:...2º La obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad y de tener los libros necesarios a tal fin”.

Entendemos que esta norma posee gran valor interpretativo en tanto reafirma el principio de que el ejercicio de comercio es una actividad de interés público que, con fundamento en la tutela del crédito, exige a los profesionales, estén o no matriculados, el cumplimiento de ciertas conductas. O sea que el comerciante además de ventajas tiene obligaciones, lo que se verifica en materia de libros por las sanciones explícitas o implícitas en materia concursal ante su incumplimiento³⁷.

Como ya se dijo, en materia de sociedades comerciales, no cabe dudar que los primeros interesados en la existencia de un régimen contable son los socios que han hecho aportes y que tienen el derecho a conocer, controlar, aprobar o desaprobar la gestión de los administradores (art. 55, 68, 69, 72, 234 inc. 1º, 281 incs. 1º y 2º, y concs. Ley 19550, en adelante L.S.)³⁸.

De tal suerte, la contabilidad legal es una obligación para los administradores, como contracara del derecho de información³⁹, exigible por los socios o por los órganos internos de contralor, cuyo incumplimiento será causal de remoción y de responsabilidad según se señala infra (arts. 59, 114, 274 y conc. L.S.) (⁴⁰).

En materia de terceros, se destaca el caso de los que, directa o indirectamente, han confiado fondos para su manejo por la sociedad en determinadas actividades específicas y reglamentadas (es el caso de las entidades financieras, aseguradoras, fondos comunes de inversión, círculos de ahorro, etcétera).

En estos casos el incumplimiento de la contabilidad legal puede llevar a que la autoridad superintendencial respectiva disponga la clausura, el retiro de la autorización para funcionar y la liquidación, además del régimen de responsabilidades.

En cuanto al Estado, el incumplimiento de las normas contables y de información respectivas en materia tributaria o de actividades reglamentadas también acarreará sanciones (multas, clausuras, etc.).

37 Vigente la ley 11.719 un Plenario de la Cámara Comercial resolvió que la falta de libros comerciales determinaba la calificación de la quiebra como fraudulenta, con la sola excepción del art. 180 (“García, Rogelio”, del 16-9-38, LL 11-1042). Si bien dicha calificación no existe en sede comercial, evidencia la importancia de la contabilidad para el comercio en general.

38 Ver de **los autores** “Las obligaciones contables de los directores. Un caso de Derecho Contable”, Errepar, DSE, nro. 278, tomo XXIII, enero 2011, pag.5.

39 Ver del autor, junto con Favier Dubois (pater), E.M. “El derecho de información del socio y el examen de los libros sociales: funcionamiento, alcances y límites”, Errepar, DSE, nro. 273, tomo XXII, agosto 2010, pag.821.

40 NISSEN, Ricardo, Ley de Sociedades Comerciales, t.2, p. 34, Ed.Abaco, Buenos Aires, 1994.

Finalmente, las obligaciones hacia los terceros remotos asumen un rol fundamental en el caso de las sociedades que hacen oferta pública de sus acciones u obligaciones negociables, donde existe toda una serie de deberes especiales de información contable hacia “el mercado”.⁴¹

En definitiva, la concepción de la contabilidad como una obligación de la empresa se vincula al orden público económico y al principio de subordinación de la riqueza al interés general (⁴²).

Estos principios aparecen también evidenciados por las normas penales en materia de balances falsos (art. 300 inc. 3º, Cód.Penal).

2.5. Las obligaciones contables de los administradores societarios.

En materia de administradores societarios, y ampliando lo señalado precedentemente, cabe señalar que los mismos están sujetos a deberes contables que resultan del régimen legal y cuyo cumplimiento debe ser juzgado a la luz de los principios del denominado “Derecho Contable”.-

Entre dichos deberes aparece, especialmente conectado al derecho de información del socio, el de la confección de los estados contables anuales, deber que tiene contenidos específicos antes, durante y después de la confección, y donde los directores asumen el rol y la responsabilidad de “autores” del balance⁴³.

El incumplimiento de los deberes contables de los directores les genera responsabilidades que pueden llevarlos a sufrir sanciones administrativas por parte de los Organismos de Contralor, la remoción en el cargo, acciones de responsabilidad y acciones penales por balances falsos.

2.6. Relaciones entre contabilidad y rendición de cuentas.

En las relaciones entre la rendición de cuentas y la contabilidad se sostiene que la “rendición de cuentas” es el género y la “contabilidad” es la especie.

Vale decir que todo el que negocia por cuenta ajena tiene la obligación de rendir cuentas y si quien negocia es un comerciante, una sociedad comercial, o ente equivalente, el modo legal de rendir cuentas es por medio de balances.

Adviértase, al respecto, que si bien la contabilidad es una especie de rendición de cuentas, ello constituye la forma más precisa de rendir cuentas en tanto cumple acabadamente con los requisitos gráficos (estados de situación), literarios (memorias) y documentales (documentación respaldatoria) que toda rendición exige (ver nro.6.4).

41 Art. 8º, cap.V y art.15, del Dec.677/01; art. 64 ley 17.811, modif.por Dec.677/01. Ver la Normas de la Comisión Nacional de Valores.

42 Fernandez del Pozo, Luis “El nuevo registro mercantil...”, Ed. Colegio de Registradores de la Prop. Y Mercantiles de España, Madrid, 1990, pag. 410.

43 Ver nuestro trabajo “Responsabilidades contables de los directores: El caso de la confección de los estados contables” en la obra colectiva “La responsabilidad de los administradores en las Sociedades y los Concursos”, IADC, Ed. Legis, Bs.As., mayo 09, pag.143.-

Ahora bien, la rendición de cuentas por medio de balances en los comerciantes y sociedades es una regla que admite excepciones y donde aparecen situaciones que plantean dudas sobre si procede la rendición de cuentas, conforme con las reglas antes referidas, o si corresponde exigir la confección y presentación de balances y demás estados contables⁴⁴, lo que se analiza en el capítulo siguiente.

2.7. Procedencia de la rendición de cuentas en reemplazo de la presentación de estados contables.

En el caso de las sociedades regulares, como regla y según se dijo, no corresponde exigir la rendición de cuentas de sus administradores sino la presentación de balances.

Sin embargo, y como excepción, corresponde exigir la rendición de cuentas en las sociedades regulares en los casos en que la contabilidad no existe, no se lleva en forma, los balances no se confeccionan y no se convoca a los socios para considerarlos.

Ahora bien, en tales supuestos la rendición de cuentas es especial ya que debe hacerse sin liquidación previa del negocio, en forma anual, lo más similar a un balance, y sin que corresponda abonar el saldo ni el dividendo a menos que se configuren los presupuestos exigidos por la ley de sociedades.

Por su parte, en las relaciones societarias no registradas (accidental o en participación, socio del socio, socio aparente-oculto) resulta procedente la rendición de cuentas y no el balance, al igual que en las sociedades de hecho e irregulares, salvo en éste último caso que existieran formalidades contables que permitiesen confeccionar balances como exige la ley.

Finalmente, en los negocios asociativos a través de “agrupaciones de colaboración”, “uniones transitorias de empresas”, “consorcios de cooperación” y “joint ventures no societarios”, consideramos que corresponde la rendición de cuentas pero la misma debe hacerse por medio de “estados de situación”, resultando improcedente acudir al balance u otros estados de situación “patrimonial” por carecer los entes de patrimonio propio.

3. LOS REGISTROS CONTABLES LEGALES.

Una obligación primordial que impone la contabilidad legal es la de llevar registros contables, conforme normativa que se desarrolla seguidamente.

3.1. Los registros contables en el Código de Comercio

El Código de Comercio marca la etapa que hemos denominado⁴⁵ de libros “indispensables y necesarios”: Fue introducido por el Dec. Ley 4776/63 y

44 Ver nuestro trabajo “Excepciones jurisprudenciales a la regla de que solo se rinden cuentas societarias mediante la presentación de estados contables”, Errepar, DSE, nro. 257, Abril 09, T.XXI, pag.410, en co-autoría con E.M.Favier Dubois (pater).

45 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.

rige hoy plenamente para los comerciantes individuales y optativamente para las sociedades comerciales.

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 (registraiones 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.

3.2. Los registros en la Ley de Sociedades Comerciales

Corresponde a la Etapa que hemos denominado⁴⁶ *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 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

46 Favier Dubois (H), Eduardo M., “Derecho Societario Registral”, Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1994, pag. 378.

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.

3.3. Garantías exigibles a los registros contables.

La contabilidad legal, para tutelar a los terceros en los conflictos individuales y universales, debe satisfacer, fundamentalmente, dos garantías⁽⁴⁷⁾.

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 inmodificables, o sea que una vez hecha la registración no se pueda alterar, 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.

3.4. 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

47 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.

comerciales, contratos de colaboración empresaria, entidades de bien público y demás sujetos legalmente obligados” (Res.Gral.7/95 I.G.J.).

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 sustancialmente vigente en tanto ha sido 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 ⁽⁴⁸⁾, salvaguardando por su naturaleza, y dentro de ciertos límites ⁽⁴⁹⁾, los principios de “inalterabilidad” y “verificación”.

3.5. Los libros auxiliares.

Cabe señalar, al respecto que 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.⁵⁰

3.6. 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*

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

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

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

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 asentárselas 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 transcriptas 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.⁵¹

En consecuencia, resultan aplicables a los “sub-diarios” todas las exigencias intrínsecas y extrínsecas de los libros “indispensables”.

3.7. Exigencias que impone la Contabilidad Informática.

En orden a ciertos riesgos que los principios de inalterabilidad y verificabilidad tienen cuando se trata de contabilidad informática⁵², el

⁵¹ Schiavo, Jorge N., Los registros contables legales, Edic. Contabilidad Moderna, Bs. As. 1983, pág. 64

⁵² 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.

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 y requiere la adopción de concretas medidas⁵³.

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:

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 (⁵⁴), se concluye en la necesidad de resguardos especiales para la

⁵³ Ver en la obra colectiva "Nuevos Aportes al Derecho Contable", ed. Errepar, Bs.As., 2011, los trabajos presentados por Jorge Nicolas Schiavo (p.387 y 397), Noemí Rebeca Bdil (p.409), Silvia Gladys Iglesias (p.413), Graciela Braga (p.421), y Jorge Luis Lopez Aranguren, junto con Silvia Gladys Iglesias (p.431).

⁵⁴ Conf. Fargosi, Horacio P. "Anotaciones sobre la documentación y contabilidad", LL, t.147 pag. 958, citando a Anaya, Jaime "Código..." op.cít., tomo II pag.28.

prueba en juicio y para la presunción de regularidad en el concurso preventivo.

3.8. 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.

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.
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 supra) 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, incluida 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).

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

4. EL VALOR PROBATORIO.

4.1. Las reglas del Código de Comercio.

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 registraciones contables determinando dos presupuestos y tres reglas.

Los presupuestos son:

- a) Que se trate de un pleito entre comerciantes, disponiendo el art. 64 que si no es entre comerciantes serán solo un principio de prueba.
- b) Que sea por “hechos de su comercio”, o sea que presumen una relación contractual.

A su vez, las reglas son:

- c) 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), salvo vicio en la voluntad.
- d) 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), lo que dependerá del resto de elementos de la causa y de la actitud procesal de cada parte.

- e) Neutralización: cuando ambos libros están en forma y hay resultado contradictorio, lo que incluye que la parte que niega la operación no tenga registro de la misma en esa fecha.

Además el valor probatorio está condicionado, según opinión mayoritaria, a la existencia de respaldo documental (art. 43, última parte, Cód. de Comercio) ⁽⁵⁵⁾, exigiéndose ora que cada asiento tenga un comprobante, ora un mero nexo general entre asientos y comprobantes ⁽⁵⁶⁾

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 ⁽⁵⁷⁾.

Finalmente, el juicio sobre si los libros están o no “llevados en legal forma” es actualmente objeto de controversia.⁵⁸

4.2. La Contabilidad en la Ley de Concursos y Quiebras.

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) ⁽⁵⁹⁾.

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

55 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.

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

57 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.

58 Ver en la obra colectiva “Nuevos aportes al Derecho Contable”, Ed. Errepar, Bs.As., 2011, los trabajos de Marcela Cupelli Vazquez (p.215), Marisa Gacio (p.223), Gonzalo E. Nieto y Valeria R. Villalba (p.231) y Angel R. Pozzi (p.241).

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

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 (⁶⁰).

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 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 libros⁶¹ 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”.

En tal caso, no corresponde que el juez declare la apertura del concurso preventivo y, de haber ello acontecido, debe el síndico informar sobre el particular en su informe general para que sea tenido al momento de resolver sobre la homologación de la propuesta.

Ello no quita que, a pesar de los defectos formales, la contabilidad sea de gran utilidad al momento de reconstruir las operaciones comerciales en la quiebra.

5. LA CONTABILIDAD COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL DEL SISTEMA LEGAL DE RESPONSABILIDADES.

Como ya se dijo, respecto de los comerciantes y sociedades la contabilidad aparece como una especie de “rendición de cuentas” (ver supra).

⁶⁰ Ver en la obra colectiva “Nuevos aportes al Derecho Contable”, Ed. Errepar, Bs.As. 2011, los trabajos de Juan I. Recio (p. 281), Jorge Fernando Fushimi y Efrain Hugo Richard (p. 207) y María Cristina Osso (p.349).

⁶¹ También tutelados por las normas penales sobre quebrados y otros deudores punibles, arts. 176 a 180 del Cód. Penal

A ello cabe agregar que se trata de una rendición de cuentas “indisponible”, en tanto no puede ser eximida por los interesados antes de las operaciones.

Es por eso que a la obligación legal de las sociedades y otros entes empresariales de rendir cuentas por medio de balances y demás estados contables cabe sumar una consecuencia de gran interés: la contabilidad importa un “elemento del sistema legal de responsabilidades” para la medición de desempeños y responsabilidades empresariales.

Con esto queremos decir que los cumplimientos y contenidos, totales, parciales o defectuosos, de los deberes contables permitirán determinar, juzgar y sancionar las responsabilidades de los administradores, propietarios y socios desde el punto de vista societario, concursal, laboral, tributario y penal.

Se advierte entonces que la contabilidad aparece como un sistema legal que busca tutelar a todos los sujetos, internos o externos al ente, afectados por las actividades de la empresa o “steakholders”, en tanto tal “afectación” los puede legitimar como “usuarios” ante alguna vicisitud de la empresa.

O sea que todos los “steakholders”, por el hecho de serlo, pueden ser eventualmente titulares de un derecho a la rendición de cuentas y, por ende, son usuarios “eventuales” de los estados contables.

Al respecto, repárese que la contabilidad viene impuesta como un sistema legal de información y medición de desempeños frente a la posibilidad de “conflictos de intereses” entre los sujetos activos y los sujetos afectados por una empresa en base a cuatro razones principales:

- a) La existencia de externalidades, o sea del traslado de costos o riesgos a terceros.
- b) La insuficiencia de las sanciones internas o privadas.
- c) La necesidad de evitar el fraude y sus costos.
- d) La necesidad de mitigar los conflictos de “agencia”, o sea cuando alguien representa intereses total o parcialmente ajenos que pueden chocar con los propios.⁶²

En tal sentido corresponde destacar que, en la práctica, la función informativa y la determinación de responsabilidades atiende a los siguientes planos de la contabilidad:

- la contabilidad “histórica” en cuanto sirve como rendición de cuentas de los administradores hacia los socios o propietarios, y para el control de éstos.

- la contabilidad “de gestión”, que cumple una función de rendición de cuentas de los subordinados que la confeccionan hacia los propios administradores que la controlan.

- la contabilidad “proyectada”, que sirve como asunción de compromisos de actuación futura de los administradores frente a sus usuarios.

Finalmente, todas las contabilidades referidas son útiles, en el momento legal correspondiente, para informar, controlar y juzgar las responsabilidades de los administradores, socios y terceros en materia

62 Leuz, Christian “Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why”, en *Accounting & Business Research*, 2010, Special Issue, Vol. 40, Issue 3, pags. 229-256, año 2010, citado por García, Norberto y Werbin, Eliana “Contabilidad para pequeños negocios y el rol de las Niiif/Ifirs” en *Errepar, D&G*, nro.141, junio/11, T.XII, pag.680.

societaria, concursal, laboral, tributaria y penal⁶³, en interés de todos los “stakeholders” de una empresa.

6. LA REFORMA DEL SISTEMA LEGAL DE REGISTROS CONTABLES.

Desde hace tiempo existen movimientos de opinión que postulan la reforma del sistema de registros contables.

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 para que funcione efectivamente como elemento fundamental del sistema de responsabilidades (ver supra).

Sentado ello, teniendo en cuenta los proyectos y las necesidades actuales, a nuestro juicio la reforma debería contemplar las siguientes situaciones:

- a) La ampliación de los sujetos obligados a llevar contabilidad, incluyendo a los no comerciantes, productores agropecuarios y profesionales que realicen habitualmente actividades por cuenta o en interés directo de terceros y, por ende, tengan la obligación genérica de “rendir cuentas”.
- b) La ampliación de los “entes” contables cubriendo negocios no personificados como las uniones transitorias de empresas, joint ventures, fideicomisos, etc.
- c) La enunciación de los requisitos del sistema contable, la ampliación de los registros contables obligatorios (vgr. Libro mayor) y de sus contenidos y modos de comunicar la información.
- d) La reglamentación de la “documentación respaldatoria” y su conservación, incluyendo la guarda de los correos electrónicos relativos a los negocios.
- e) Un sistema de individualización de registros contables que garantice la vigencia de los principios de verificabilidad, inalterabilidad y conservación.
- f) Un criterio dimensional para las exigencias legales sobre registros contables que compute la magnitud de la operatoria.

63 Así como el asiento de una operación real permite conocer la verdad, el asiento falso sobre operaciones inexistentes configura un ardid idóneo para la estafa. Ver C.Nac.Crim. y Corr., sala 4ª, 29-12-2010, “T., E.G.”, en JA 2011-II fasc. 6, 11-5-2011, pag.81.

- g) El pleno reconocimiento de la validez legal de la contabilidad informática y de la documentación en soporte informático, bajo ciertos requisitos.
- h) El sistema de protección del secreto de los datos contables que ceda en caso de quiebra.
- i) Un sistema de localización, exhibición, información e incautación de los registros informáticos, atendiendo el régimen de compulsas pericial y la actuación del síndico concursal, que incluya llevarlos físicamente en el país y prohíba las registraciones en la “nube” (*cloud computation*)⁶⁴.
- j) Un sistema de graves sanciones para los casos de no presentación culposa o dolosa de registros contables, y la registración de un profesional responsable de su llevado.
- k) Un sistema de “publicidad financiera” de los estados contables que sea obligatorio y con sanciones por incumplimiento, siguiendo el modelo europeo.
- l) La reformulación de las reglas sobre valor probatorio para adecuarlas a los nuevos principios probatorios (vgr. cargas dinámicas), a la intervención de terceros en los negocios, y a los diversos tipos de proceso (vgr. contencioso bilateral, societario, concursal, tributario, penal, etc.).

En el punto, consideramos que la elaboración de un nuevo proyecto de código civil unificado, que se está realizando en estos tiempos, constituye una oportunidad especial para la introducción legal de los principios básicos de un sistema moderno y seguro de registros contables, haciendo votos para que ello ocurra.

CAP. IV. CONCLUSIONES.

A título de propuestas provisorias, sujetas a la dialéctica del pensamiento⁶⁵, en base a los desarrollos precedentes formulamos las siguientes síntesis y conclusiones:

1. El Derecho y la Contabilidad presentan un amplio margen de convergencia doctrinaria, pedagógica y operativa y diversas vinculaciones. Entre éstas se ubican la existencia de relaciones “armónicas” y de principios comunes, junto con la configuración de relaciones “inarmónicas“, conflictos y dificultades que deben ser analizados y superados.
2. En tal sentido, el “Derecho Contable” constituye un área interdisciplinaria donde convergen las normas jurídicas y las normas contables, como así las prácticas comunes entre abogados y

64 Ver en la obra colectiva “Nuevos aportes al Derecho Contable”, Ed. Errepar, Bs.As., 2011, los trabajos de Alejandro Mariano Vera (p.439) y Silvia Gladys Iglesias (p. 445).

65 Agradeceremos comentarios al correo: emfavierdubois@favierduboisagnolo.com

- contadores, cuyo estudio posibilita una visión diferente y enriquecida sobre las influencias y relaciones de cada disciplina.
3. En el marco del “Derecho Contable”, se propone efectuar un “análisis jurídico de la contabilidad” de modo de analizar la significación y relevancia que los asientos y la información contable tienen en el mundo del Derecho
 4. Así, en materia de Obligaciones, la contabilidad: a) importa el “reconocimiento” o la “extinción” de obligaciones en los casos de: asientos de deudas en libros propios, incorporaciones en cuenta corriente mercantil y en cuenta corriente bancaria; b) es elemento del contenido de una oferta jurídica relevante para juzgar el cumplimiento o nulidad de ciertos contratos o negocios jurídicos unilaterales en: venta de acciones, reorganización, préstamos, emisión para oferta pública, etc.); c) determina el “quantum” de ciertas obligaciones: hecho imponible fiscal, frutos civiles, daños y lucro cesante empresarial;
 5. En cuanto al ejercicio de Derechos, la contabilidad: a) es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de ciertos derechos societarios: derecho al dividendo y a la cuota de liquidación; y b) constituye una “carga legal”, “prius” o presupuesto para acceder a ciertas posibilidades o beneficios legales: concursamiento preventivo y prueba de libros a favor del dueño entre comerciantes y frente a terceros.
 6. A su vez, el Derecho se proyecta sobre la contabilidad imponiendo, en primer lugar, la “obligación de rendir cuentas” que, en sentido sustantivo, es también “información contable”.
 7. También el Derecho impone el concreto llevado de registros contables y la obligación de dar concreta información patrimonial no como mera “carga” sino como una obligación general para todos aquellos que contratan por cuenta ajena, como la forma natural de rendición de cuentas.
 8. En dicho ámbito, la contabilidad “legal” impone un sistema de registros contables obligatorios, compuesto actualmente por determinados libros sujetos a requisitos formales entre los que se cuenta su “rubricación” a los fines de brindarles “inalterabilidad” y “verificabilidad”. Tales exigencias de rubricación también alcanzan a los libros “auxiliares” y a los “subdiarios”.
 9. La contabilidad informática se basa en registros con diverso soporte, debe ser autorizada, 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., y la necesidad de que los soportes se ubiquen físicamente en el país y fuera de la “nube” (“cloud computation”).
 10. 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 ya que la existencia de una contabilidad “irregular” deberá impedir la declaración de apertura del concurso preventivo. La contabilidad no llevada

- regularmente tiene, no obstante, aptitud probatoria contra su titular pudiendo ser invocada por los terceros.
11. Por sobre ello, la contabilidad constituye un “elemento fundamental del sistema legal de responsabilidades”, en tanto:
 - a) La obligación legal de presentar estados contables e información financiera exigida a las empresas y a las sociedades configura una “especial obligación de rendir cuentas”.
 - b) Los concretos cumplimientos y contenidos, totales, parciales o defectuosos, de los deberes en materia de contabilidad (“histórica”, “de gestión” y “proyectada”), son los que permiten determinar, juzgar y sancionar las responsabilidades de los administradores, propietarios y socios desde el punto de vista societario, concursal, laboral, tributario y penal, en tutela de todos los que tienen intereses en el buen funcionamiento empresario o “steakholders”.
 12. Por todo ello se impone una urgente reforma del sistema de registros contables que contemple la ampliación de los sujetos obligados y de los “entes contables”, la ampliación de los registros obligatorios y de la publicidad de la información financiera, el reconocimiento de la contabilidad informática, mayores exigencias de inalterabilidad, un sistema que permita la fácil compulsión e incautación judicial de los registros y graves sanciones para la falta de presentación de los mismos.

Buenos Aires, 21 de Noviembre de 2011.

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

FAVIER DUBOIS & SPAGNOLO
Abogados y Consultores
Libertad 567 9º Piso
Tel./ Fax: (54) (11) 4382-0973
Buenos Aires, Argentina.
www.favierduboisspagnolo.com