

XLIII ENCUENTRO DE INSTITUTOS DE DERECHO COMERCIAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

San Martín, Provincia de Buenos Aires, 28 y 29 de Abril de 2006.

TEMARIO GENERAL: Derecho Comercial General. Derecho Societario.

Trabajo: “La obligación de llevar contabilidad”

Autor: Susy Inés Bello Knoll, Instituto de Derecho Comercial de San Isidro.

PONENCIA: El comerciante tiene la obligación jurídica de llevar contabilidad. Pero, sin embargo, *no hay sanción directa por no llevar contabilidad*. Tampoco importa el método que utilice el comerciante para cumplir con dicha obligación de llevar contabilidad. Sólo el método debe mostrar fielmente la realidad empresaria.

I.- NORMA GENERAL

En el CAPITULO III del Código de Comercio denominado de “*De los libros de comercio*” el Artículo 43 establece lo siguiente: “Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva”.

El Texto anterior decía: “Todo comerciante está obligado a tener libros de registro de su contabilidad y de su correspondencia mercantil. El número o forma de esos libros queda enteramente al arbitrio del comerciante, con tal que sea regular y lleve los libros que la ley señala como indispensables”.

La Fuente de este artículo es el artículo 25 del Código de Comercio Español.

El Código de Comercio Español en su artículo 25 establece que “Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita el seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios”.¹

Básicamente entonces el comerciante DEBE a) **llevar cuenta y razón de sus operaciones** y b) **a tener una contabilidad mercantil organizada** sobre una base contable uniforme.

De esa contabilidad mercantil organizada DEBE resultar: a) un cuadro verídico de sus negocios y b) una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable.

II.- FUNDAMENTO DE LA NORMA.

El ordenamiento de las cuentas surge de la propia necesidad de la administración de los negocios del comerciante, de esto no cabe ninguna duda.

Las legislaciones del mundo, han ido imponiendo en forma obligatoria la exigencia de llevar el registro de las operaciones empresarias.

¹ Código de Comercio y otras normas mercantiles- Edición rpreparada por Ramón Bernabé García Luengo- Editorial Aranzadi-Madrid 1998-pág. 115

Tan relevante es el papel de los libros y sus registraciones que Legeais ha dicho en Francia que la contabilidad de los comerciantes presta servicios a la economía nacional.²

Revisando un poco la historia de a obligatoriedad de llevar libros, desde el punto de vista normativo, aparece en Castilla una regulación general con las Pragmáticas de 4 de diciembre de 1549 y 11 de marzo de 1552 por las que se imponía a todos los banqueros y comerciantes el asentar en lengua castellana “por debe y ha de aver” el dinero recibido y pagado, con sanción de pérdida de los bienes si no se hallan asentados, con lo que según HERNÁNDEZ ESTEVE, fue el primer país en contar con una legislación expresa estableciendo la obligatoriedad de que todos los comerciantes, hombres de negocios y banqueros operantes en sus reinos, llevaran sus cuentas precisamente por el sistema de partida doble.³

El Código Argentino no ha adoptado ningún método contable específico. Sin embargo, determina las formas extrínsecas que deben respetarse al momento de utilizar y completar los asientos en los libros.

III.- PRINCIPIOS.

La doctrina española afirma que de las reglas legales se inducen los principios de: 1) **fidelidad**: muestra de imagen fiel de la realidad empresarial; 2) **claridad**: afecta a la expresión formal de modo que sean comprensibles; 3) **unidad**: se refiere a la persona y al período temporal; 4) **continuidad**: se refiere al carácter duradero de las actividades; 5) **prudencia**: la opción del mejor reflejo de la realidad posible. ⁴

² Legeais, Dominique-Droit comercial-Sirey Edition- décima edición-París 1995, pág. 48

³ *Garreta Such, José María “Introducción al Derecho contable”-Monografías jurídicas-Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid 1994,pág. 33*

⁴ Jiménez Sánchez, Guillermo J.-Lecciones de Derecho Mercantil-Editorial Tecnos-Madrid, 1995, pág. 110 y ss.

El Código de Comercio Francés establece que toda persona de existencia física o moral que revista la calidad de comerciante debe proceder a registrar contablemente los movimientos que afectan el patrimonio de su empresa y dichos movimientos debe registrarlos cronológicamente (art. 8). Al referirse a los estados contables anuales indica que deben ser regulares, sinceros y mostrar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa (art. 9). Podemos decir entonces que lo destacado de dicha normativa es: 1) **cronología**; 2) **regularidad**; 3) **sinceridad**; y, al igual que en España, 4) **fidelidad**.⁵

Ambas normativas coinciden en la **fidelidad**, es decir, el mejor reflejo posible de la realidad y ésta es la base de todo el andamiaje de la información requerida.

Para comprobar si se cumple con estos requerimientos, la doctrina y práctica contables han desarrollado métodos prácticos que pueden determinar con ajustada exactitud si las cuentas que se analizan fueron confeccionadas bajo las pautas técnicas apropiadas. Más aún, pueden determinarse, con una auditoría, cuáles fueron los desvíos o los criterios erróneos aplicados particularmente en lo referido a la valuación.⁶

IV.- OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES.

⁵ Guide juridique RF-Le nouveau droit comptable- Groupe Reveu Fiduciaire- Paris 1999,pág. 10

⁶ Bello Knoll, Susy Inés y D'Albora Francisco (h). Balance falso. VII CONGRESO DE DERECHO SOCIETARIO Y III CONGRESO IBEROAMERICANO DE DERECHO SOCIETARIO Y DE LA EMPRESA. Buenos Aires, septiembre de 1998. Tomo III, pág. 286

Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de la contabilidad en el marco de la exigencia legal de la misma. Algunos autores, tal como indica Cornejo Costas,⁷ han afirmado que es una carga⁸, una obligación⁹ o deber¹⁰.

La mayoría de la doctrina nacional y extranjera interpreta que es una obligación.

El maestro Fontanarrosa, según indica Alicia Noemí Santiago, indicaba que la “carga legal”¹¹ de llevar libros de comercio se fundaba en: 1) el interés del propio comerciante que los lleva, para conocer en todo momento su propio estado financiero y orientar su gestión mercantil; 2) el interés de quien contrata con él porque en dichos libros puede apoyar sus propias defensas; 3) el interés general del comercio y de la sociedad, porque interesa al público en general conocer el estado patrimonial de ciertas entidades que operan con capitales de pequeños ahorristas que invierten en ellas sus fondos,

⁷ CNCom., sala C, junio 30-989. Molino Central Norte S.A. c. Lalla, Domingo. Nota al fallo “El valor probatorio de los libros de comercio. Replanteo. (Contabilidad: ¿deber-obligación?)” por Emilio Cornejo Costas-Revista Jurídica La Ley t. 1990-D, pág. 176

⁸ según Cornejo Costas en nota citada: Fargosi, Horacio P. “Cuestiones de derecho comercial” Ed. Alvarez, Buenos Aires, 1965 y Revista Jurídica La Ley , t. 111, p. 932, que sigue nada menos que a Ascarelli acompañado por Cernelutti, y es autor de la reforma de 1963/83; Fernandez, Raymundo L. y Gómez Leo, Osvaldo R., “Tratado Teórico-Práctico de Derecho Comercial”, t. II, Ed. Depalma, 1984, quienes sostienen que es mayoritaria; Etcheverry, Raúl “Manual de Derecho Comercial” Ed. Astrea, 1977; Meinke, Horacio “Libros de Comercio” en “Elementos del Derecho Comercial” dirigido por E.M. Alberti, N° 7, Astrea, 1987; Obarrio, Manuel “Curso de Derecho comercial” t. I, p. 70, Ed. Científica y Literaria Argentina, Buenos Aires, 1924. Posición ayudada por el nuevo art. 61 de la ley de sociedades comerciales.

⁹ según Cornejo Costas en nota citada: Rev. LA LEY, t. 41, p. 545; t. 100, p. 759; t. 81, p. 242; J.B. Siburu, Zavala Rodríguez, Halperín; CS, Fallos: t. 202, p. 241; Abiatti, Luis E. Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, 1963, p. 477 y sigtes., Ed. Depalma, quien además sostiene que la exhibición de libros en juicio puede ser extensiva por el juez a terceros que no sean parte. Nosotros creemos que el interés social y/o general que existe de llevar contabilidad no implica necesariamente admitir esta extensión, salvo excepcional y fundadamente, porque resulta imprescindible para la decisión del juicio, pues tal interés social no les quita el carácter de propiedad privada – aunque sean medios de prueba – y así resulta de los arts. 57, 58 y 59 del Cód. de Comercio.

¹⁰ según Cornejo Costas en nota citada: Anaya, J. L y Podetti, H. A., “Código de Comercio y leyes complementarias” Comentado y anotado. Ed. Omeba, 1965; Fontanarrosa, Satanowsky y Ernesto E. Martorell;

¹¹ **Fontanarrosa, Rodolfo O.-Derecho Comercial Argentino-Editor Zavalía 1995, novena reimpresión, pág. 330**

ya porque el Estado quiere llevar el contralor del resultado de la explotación de las empresas, con propósitos fiscales. ¹²

El Código Argentino no establece sanciones para el incumplimiento de la obligación de llevar libros. Para Fontanarrosa ni siquiera permite hacer pesquisas de oficio para inquirir si los comerciantes llevan o no libros (art. 57. Cód. Com.). ¹³

Es interesante el fallo de la Sala B que presume que la sociedad de hecho debió llevar libros y que su irregularidad no es más que el antecedente para incumplir la obligación legal. ¹⁴

Otra cuestión es lo referido al carácter probatorio de los libros que no es materia de análisis de este trabajo.

V.- DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA.

La doctrina ha discutido duramente la última frase del artículo 43 que indica que las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva. Se han generado posiciones extremas y no existe una opinión uniforme pero si el respaldo documental no debiera ofrecer resquicios, quedaría sin aplicación alguna la principal “*ratio legis*” de la obligación de llevar libros arreglados a derecho, como afirma Fortín, por lo que él mismo

¹² CNCom., sala D, abril 30-1992. One Way S.R.L. con Nota al fallo “Omisión de libros y documentación: ¿calificación de conducta culpable o fraudulenta?” por Alicia Noemí Santiago. Revista Jurídica LA LEY t. 1993-E, pág. 232.

¹³ Fontanarrosa, Rodolfo O., “Derecho Comercial Argentino” Parte general, Ed. Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1995. Pág. 331

¹⁴ CNCom., Sala B, 2001/10/16. Dunlop Argentina S.A. c. Flex Hidráulica Capital y otro. Revista Jurídica La Ley, tomo 2002-A, pág. 662.

recomienda la posición intermedia de que el juez merite la prueba a través de la sana crítica.¹⁵

Si bien el art. 63 impone una presunción legal absoluta, esta presunción puede caer, a pesar de todo, por las constancias documentales que aprecie el Juez en el proceso.¹⁶

Afirma Caffaro que la permanencia de la razón de ser de los comprobantes surgió clara del fallo que esquematizó cómo la completividad de los asientos no corresponde a su congruencia sino a la relación que guarden con la realidad (CNCom, sala C, LA LEY 1983-C, 469).¹⁷

Compartimos la tendencia que afirma la complementación entre los libros y los documentos cuando así lo exijan las circunstancias de la prueba. No podría registrarse ningún acto o hecho jurídico vinculado a la operatoria del comerciante si no hubiera documentación que pruebe la misma.

VI.- CONCLUSIONES.

Siempre es necesario revisar las nociones básicas que hacen a la esencia del derecho comercial.

¹⁵ CNCom, Sala A, agosto 12-1994. Coero Borga y Cía S.A. c. Frigorífico Agusti S.A. con Nota al fallo “*Compraventa de Ganado. Legitimación pasiva y prueba de libros*” por Pablo José Fortín-Revista Jurídica La Ley, tomo 1995-D pág. 404.

¹⁶ CNCom., sala D, 2002/10/09.- Banco Crédit Lyonnais Argentina c. Montesano, Ricardo O. y otros con Nota al fallo “*La prueba del hecho constitutivo del derecho. Deberes de los jueces. Valor de los libros de comercio*” por Roland Arazi. Revista Jurídica LA LEY t. 2003-C, pág. 171.

¹⁷ CNCom., sala D, agosto 9-1990, Bodegas Esmeralda S.A. c. Lauzeau, Osvaldo, con Nota al fallo “*Documentación respaldatoria y complementaria en la prueba de libros de comercio*” por José Luis García Caffaro-Revista jurídica La Ley t. 1992-C, 453

*Más aún cuando soplan nuevos aires que hablan de Reforma.*¹⁸

La revisión de la norma básica del artículo 43 del Código de Comercio referida a la obligación de llevar contabilidad nos acerca a cuestiones cotidianas del ejercicio propio del comercio.

Así se advierte que no hay sanción directa por no llevar contabilidad. Que en caso de llevarla, el comerciante debe optar por cualquier método que cumpla con el requisito de mostrar fielmente la realidad empresarial.

¹⁸ Daniel Balonas, Instituto de Derecho Comercial del Colegio de Abogados de Lomas de Zamora “Dr. Ángel Mauricio Mazzetti”, “Normas sobre balances en el Anteproyecto de Reforma”, XLI Encuentro de Institutos de Derecho Comercial de Colegios de Abogados de la Provincia de Buenos Aires. San Isidro, abril de 2005.