

# **Libros de comercio obligatorios según el Código de Comercio**

Por Susy Inés Bello Knoll

- I.- Introducción
- II.- Capítulo III del Código de Comercio
- III.- Conclusiones

## **I.- Introducción**

No en vano he elegido este tema. No creo que haya nada más cercano a Osvaldo Gómez Leo que los libros. Los libros de otros autores, los libros compartidos, sus propios libros, libros premiados, agotados, reeditados, renovados y otros tantos.

Quienes hemos sido sus alumnos lo tenemos en el libro de nuestra vida como un capítulo especial y seguramente siempre lo recordaremos con un libro en la mano.

Ese libro, no será de cualquier tema, seguramente tratará de Derecho Comercial. Tampoco teorizará demasiado sino que irá al corazón práctico de esta Rama del Derecho que se precia de estar en la calle al lado de quienes día a día trabajan en el ámbito del comercio.

He querido repasar los conceptos básicos sobre los libros de comercio obligatorios en el Código Argentino para recordar cuestiones que el Profesor Gómez Leo ya ha planteado hace tiempo.

## **II.- Capítulo III del Código de Comercio**

En este capítulo del Código de Comercio Argentino que se denomina “De los libros de comercio” se regulan los libros obligatorios que deben llevar los comerciantes en el

marco de la carga general, al decir de Gómez Leo,<sup>1</sup> de llevar registro de sus operaciones.<sup>2</sup>

Esta carga de llevar libros de comercio que estatuye la ley, *comienza* desde la iniciación de la actividad comercial, si bien solo tendrá libros rubricados como exige la ley el comerciante inscrito en la matrícula; y *termina* cuando cesa la actividad mercantil. Tratándose de sociedades subsiste durante su liquidación, hasta la total extinción de los negocios.<sup>3</sup>

*El artículo 44 obliga a los comerciantes, además de los que en forma especial impongan el Código u otras leyes, a llevar indispensablemente los siguientes libros:*

1. *Diario.*

2. *Inventarios y Balances.*

Fernández y Gomez Leo indican que “Vélez Sársfield, en el artículo 5 del Código de Comercio – que tuvo por fuente al artículo 32 del Código de Comercio español, que había seguido a las citadas ordenanzas de Bilbao, y al artículo 220 del Código de Portugal – determinó como libros indispensables: a) Diario, b) Inventarios, c) Copiador de Cartas. La norma pasó a ser el artículo 44, según la reforma de 1889, sin sufrir alteraciones. Ya en este siglo, fue reformada en los términos actualmente vigentes por el decreto-ley 4777/63, ratificado por ley 16.468, que tuvo por fuente, según propias manifestaciones de los integrantes de la Comisión asesora, al artículo 67 del anteproyecto de ley general de sociedades de los doctores Malagarriga y Aztiria, y al artículo 430 del código de Honduras.”<sup>4</sup>

En Francia, como antecedente, los libros obligatorios son: 1) el Diario; 2) el Mayor; y el Inventario. En este último se deben reproducir los estados contables anuales.<sup>5</sup>

A partir del Código Francés la mayoría de los países ha adoptado el criterio de exigir determinados libros. En Argentina se trata de un número mínimo de libros pero el comerciante podrá aumentar dicho número, sin prescindir de los exigidos por el Código

---

<sup>1</sup> Fernández, Raymundo L. Gómez Leo, Osvaldo R. “Tratado teórico-práctico de derecho comercial” Tomo II. Ed. Depalma. 1993, pág. 88

<sup>2</sup> Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de la contabilidad en el marco de la exigencia legal de la misma. Algunos autores han afirmado que es una carga, otros que es una obligación o un deber. La mayoría de la doctrina nacional y extranjera interpreta que es una obligación.

<sup>3</sup> Idem 1, pág. 88

<sup>4</sup> Idem 1, pág. 83

<sup>5</sup> Legeais, Dominique-Droit comercial-Sirey Edition- décima edición-París 1995,pág. 49

conforme el artículo 65 del mismo<sup>6</sup>. A estos libros adicionales se le denominan Libros Auxiliares y sólo serán medio de prueba si existen los libros obligatorios. En principio, en la práctica tienen la misma importancia que los libros obligatorios, a los cuales complementan, y están sujetos a las mismas disposiciones legales en lo que respecta a su valor probatorio (arts. 54, 55, 61, 65 y concs., Código de Comercio).<sup>7</sup>

El Código Argentino indica que “el comerciante deberá llevar, los libros registrados y la documentación contable que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que le exijan la importancia y la naturaleza de sus actividades de modo que de la contabilidad y documentación resulten con claridad los actos de su gestión y su situación patrimonial.” (artículo 44 in fine). Se admiten, entonces, todos los libros, además de los obligatorios, que provean un sistema integrado y armónico de información.<sup>8</sup>

Libro Diario:

*El artículo 45 indica que “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 cualquiera 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.”*

El maestro Fontanarrosa recuerda la existencia de una primera especie de libros en el derecho romano al decir que todo pater familias llevaba un registro diario (adversaria) en el que anotaba sus ingresos y egresos de dinero. Agrega que era una especie de libro borrador, donde periódicamente (cada mes) se pasaban las anotaciones contenidas en él a otro libro, que correspondía aproximadamente a los actuales de libros de caja, denominados codex accepti et expensi.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Artículo 65.- No pueden servir de prueba en favor del comerciante los libros no exigidos por la ley, caso de faltar los que ella declara indispensables, a no ser que estos últimos se hayan perdido sin culpa suya.

<sup>7</sup> Idem 1, pág. 112

<sup>8</sup> CNCom, sala C, diciembre 23-998.- Ruberto, Norma N. c. Obra Social Personal Carga y Descarga). DJ, 1999-3-pág. 707.

<sup>9</sup> Fontanarrosa, Rodolfo O., “Derecho Comercial Argentino” Parte general, Ed. Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1995. Pág. 327. (Capítulo XIV, Nota 1.)

*El Código de Comercio Español en su art. 28 punto 2. indica que “El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores a un mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.” La anotación mensual se ha autorizado en la Ley de Sociedades Comerciales argentina (artículo 61 cuarto párrafo) sin ningún requisito como exige la legislación española. Para algunos tipos de actividades resulta una exigencia exagerada la contabilización diaria por lo que correspondería autorizar a todos los obligados a llevar libros de comercio asientos mensuales globales con el resguardo de concordancia con documentación y otros registros.*

*No cabe duda que la fundamental exigencia de este libro Diario es la cronología de las anotaciones.*

*Se exonera la transcripción de las operaciones del libro auxiliar Caja al Libro Diario porque el libro Caja pasa a ser parte inescindible del libro obligatorio. El artículo 46 indica, en este caso, que “si el comerciante lleva libro de caja, no es necesario que asiente en el diario los pagos que hace o recibe en dinero efectivo. En tal caso, el libro de caja se considera parte integrante del diario”. El Libro Caja es el único libro auxiliar al que hace referencia expresa el Código de Comercio cuando se trata de la norma general sobre libros obligatorios.*

Además, los comerciantes por menor deberán asentar día por día, en el Libro Diario, la suma total de las ventas al contado, y, por separado, la suma total de las ventas al fiado, conforme el artículo 47.

Aparece, por primera vez, la división entre comerciantes al por menor que hoy, a mi criterio, carece de importancia práctica. Hoy, en Argentina, no existe diferencia legal entre los comerciantes al por menor y otros por lo que habría que recurrir a la doctrina económico, administrativa-contable si se pretendiera darle algún efecto práctico a esta norma.

Valga decir que el Código Español de 1829 suprimió la distinción entre comerciantes al por mayor y al por menor.

La división entre el tipo de ventas que exige el Código de Comercio, surge claramente de la normativa técnica contable y el método de la partida doble permite identificarlas.

Este libro de comercio, para el homenajado, es el más importante de todos, pues en él constan todas las operaciones comerciales y cambiarias realizadas por el comerciante,

asentadas diariamente y por orden, lo cual impide que sean modificadas *ex profeso* con posterioridad.<sup>10</sup>

Inventarios y Balances:

*El Inventario supone un recuento detallado de todo lo que tiene y todo lo que debe el comerciante. Al decir de Fontanarrosa: el recuento de todos los bienes y derecho de que es titular, y de todas las deudas u obligaciones que gravan su patrimonio, con la estimación de sus respectivos valores y es una operación previa al balance.*<sup>11</sup>

*Se puede hablar de inventario de constitución que se practica al inicio de la actividad económica e inventario de ejercicio que es el que se realiza a la finalización de cada ejercicio económico.*

*El artículo 48 indica que el “libro de Inventarios se abrirá con la descripción exacta del dinero, bienes, muebles y raíces, créditos y otra cualquiera especie de valores que formen el capital del comerciante al tiempo de empezar su giro”.*

El Código de Comercio Español en su art. 28 punto 1. indica, al igual que el Código de Comercio Argentino, que se abrirá el libro con el balance detallado de la empresa pero agrega, sin embargo, que trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación.<sup>12</sup> Pareciera que esta exigencia ayuda, de alguna manera, a tener una periódica apreciación del curso de los negocios.

La apertura del Libro Inventarios y Balances se debe hacer con el primer inventario pero también con el balance de inicio.

La referencia al balance de ejercicio impone la obligación de confeccionarlo dentro de los tres primeros meses del año para el comerciante individual ya que la persona física finaliza su ejercicio económico el 31 de diciembre de cada año. Para las sociedades comerciales la norma que rige es la específica de la legislación societaria.

---

<sup>10</sup> Idem 1, pág. 103

<sup>11</sup> Fontanarrosa, Rodolfo O., “Derecho Comercial Argentino” Parte general, Ed. Víctor P. de Zavallía, Buenos Aires, 1995. Pág. 344.

<sup>12</sup> Código de Comercio y otras normas mercantiles- Edición preparada por Ramón Bernabé García Luengo- Editorial Aranzadi-Madrid 1998, pág. 117

Con respecto a la firma de los balances, la norma indica que los balances deben estar suscriptos por los interesados. No imagino más que al propio comerciante como firmante de los mismos y eventualmente el factor. Debe entenderse, según Gómez Leo, por “interesados”, el dueño, y si se trata de sociedades, los socios y los habilitados.<sup>13</sup>

*“Al cierre de cada ejercicio todo comerciante está obligado a extender en el Libro de Inventarios y Balances, además de éste, un cuadro contable demostrativo de las ganancias o pérdidas, del que éstas resulten con verdad y evidencia” (artículo 52).*

El balance, en el sentido de cuadro demostrativo de la situación patrimonial de un comerciante, y la cuenta de ganancias y pérdidas, o estado de resultados, en técnica contable, muestran razonablemente el estado económico de la hacienda a un momento determinado. Sin embargo, la exposición de los datos contables no se agota en este artículo ya que, en cada jurisdicción, los organismos de control de la matrícula contable han desarrollado las normas técnicas contables de exposición estrictamente controladas en su aplicación.

*“Todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha. Salvo el caso de normas legales o reglamentarias que dispongan lo contrario, sus partidas se formarán teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración” (artículo 53)*

La uniformidad favorece la comparatividad entre los distintos períodos económicos y permite el análisis de variaciones justificadas.

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.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Idem 1, pág. 106

<sup>14</sup> 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

Para Garrone y Sanmartino<sup>15</sup> los principios legales que debe satisfacer toda contabilidad para que se la considere regularmente llevada se deben dividir en formales y materiales, a saber:

Formales: 1) Llevar los libros obligatorios (arts. 33, inc. 2º y 44); 2) complementar los libros con la documentación (arts. 43 y 44); 3) cumplir con las formalidades extrínsecas (art. 53); 4) guardar las formalidades intrínsecas (arts. 54 y 66); conservar libros, documentación y correspondencia (arts. 33, inc. 3º y 67)

Materiales: a) Uniformidad (los arts. 33, inc. 2º, 43 y 51 hacen referencia al orden uniforme de la contabilidad, a una base contable uniforme y a la uniformidad de las cuenta y de los criterios de valuación); 2) Veracidad (fue incorporado a los arts. 45, 51 y 52 por el dec. 4777/63); 3) Claridad (introducido por el de. 4777/63 a los arts. 43 y 52).

Formalidades extrínsecas:

*“Los libros que sean indispensables conforme las reglas del Código, estarán encuadernados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante al Tribunal de Comercio de su domicilio para que se los individualice en la forma que determine el respectivo tribunal superior y se ponga en ellos nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquél a quien pertenezca y del número de hojas que contenga. En los pueblos donde no haya Tribunal de Comercio se cumplirán estas formalidades por el Juez de Paz.” (artículo 53)*

El art. 13 del Código Comercial Brasileiro establece que los libros serán encuadernados, numerados, sellados y rubricados con términos de apertura y cierre firmados por el secretario del Tribunal.<sup>16</sup>

Los libros deben presentarse vacíos según parte de la doctrina pero nada impide que el Tribunal de Comercio rubrique a partir de la primera hoja en blanco.

Formalidades intrínsecas:

En el artículo 54 se prohíbe:

---

<sup>15</sup> Garrone, José Alberto – Sanmartino, Mario E.-Manual de Derecho Comercial-Abeledo Perrot-Segunda edición, 1996

<sup>16</sup> Código Comercial- Organizaçao dos textos, notas remissivas e indices por Juárez de Oliveira-Editora Saraiva-Sao Paulo-Brasil 1992, pág. 3

1.- Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse, según lo prescrito en el artículo 45;

2.- Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;

3.- Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;

4.- Tachar asiento alguno;

5.- Mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación.

Dentro de las formalidades intrínsecas se encuentra la del idioma en que deben ser llevados.

Las formalidades son base del valor probatorio de los libros comerciales.

Cualquiera de este tipo de formalidades incumplidas invalida los libros comerciales como prueba en juicio y hace posible la aplicación de la sanción del artículo 56.<sup>17</sup>

Se ha considerado que el incumplimiento de alguna formalidad no conlleva la sanción del artículo 56 si el adversario comerciante ni siquiera ha cumplido con el deber de llevar libros.<sup>18</sup>

Documentación respaldatoria

---

<sup>17</sup> CNCom., sala A, 2001-06-25.- Fitofarma S.R.L. c. La Tranquera Sur de Patricia C. de Salvetti) Rev. La Ley 2001-F, pág. 26.

<sup>18</sup> CNCom., sala D, agosto 21-997. Grab Card S.R.L. c. Exacor S.A. Revista Jurídica LA LEY t. 1998-B, pág. 205.

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 recomienda la posición intermedia de que el juez merite la prueba a través de la sana crítica.<sup>19</sup>

Para Gómez Leo, el artículo 63 se refiere, categóricamente, a los asientos de los libros, por lo cual, para reconocerles el valor probatorio que les atribuye la ley, no puede exigirse que ellos sean respaldados por otros documentos, aun cuando los artículos 43 y 44 dispongan, con otra finalidad de carácter general – como el la que persigue el llevar una contabilidad mercantil moderna, eficiente y documentada –, que las constancias contables deban ser completadas con la documentación respectiva.<sup>20</sup>

Sin embargo, si bien el artículo 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.<sup>21</sup>

*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).*<sup>22</sup>

*Comparto la tendencia que afirma la complementación entre los libros y los documentos cuando así lo exigen 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.*

#### **IV.- CONCLUSIONES**

---

<sup>19</sup> CNCom, Sala A, agosto 12-1994. Coero Borga y Cía S.A. c. Frigorífico Agustí 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.

<sup>20</sup> Idem 1, pág. 154

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> 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

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

*Esta revisión nos ayuda a reflexionar y tomar alguna posición:*

*¿Cuál es la naturaleza jurídica de la exigencia legal de llevar registro de las operaciones por parte de los comerciantes? ¿es una carga, una obligación o un deber?*

*¿Existe diferencia legal entre los comerciantes al por menor y otros?*

*¿Correspondería autorizar a todos los obligados a llevar libros de comercio asientos mensuales globales con el resguardo de concordancia con documentación y otros registros?*

*¿Quiénes son los “interesados” que deben suscribir los balances?*

*¿Tiene valor probatorio un registro en idioma extranjero?*

*¿Tiene valor probatorio la documentación respaldatoria de los registros?*

*Estas y algunas otras preguntas serían las que Gómez Leo dispararía en una clase sobre el tema y para todas él ya tiene una buena respuesta.*

*Gracias, Osvaldo.*