

La Documentación Respaldatoria en la contabilidad y su Valor Probatorio

Por Margarita María Toledo. Trabajo final del Premaster Semipresencial CUDES-Universidad Austral. Edición 2012.

Sumario: 1. Normativa Legal. 2. Doctrina. 3. Jurisprudencia. 4. Conclusión.

1. Normativa Legal

El código de Comercio en su redacción original, establecía en el artículo 43 que: “Todo comerciante está obligado a tener libros de registro de su contabilidad y de su correspondiente mercadería. El número y 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”.

Esta disposición luego fue reformada por el decreto Ley 4777/6, que introdujo el siguiente agregado: “Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva”.

El añadido resultó trascendente porque el valor probatorio de los libros señalados por el art. 63 del Cód. De Com dependerán del cumplimiento del recaudo en comentario.

Esto nos lleva a decir que en la actualidad los registros contables, como cualquier otro tipo de acto o hecho jurídico vinculado a la operatoria del comerciante deben estar respaldados con la documentación que pruebe la misma.

Susy Bello Knoll señala en su trabajo “La obligación de llevar la contabilidad”¹ que de esta manera, quedan conformados los tres pilares fundamentales referidos a las cuentas del empresario en la legislación mercantil. Ellos son: dar cuenta y razón de sus operaciones; utilizar una metodología determinada organizada y uniforme, y, obtener como resultado de ello un cuadro verídico de sus negocios.

A partir del agregado del último párrafo al artículo 43, los asientos contables deben tener su base documental pertinente, que complete y explique la actividad comercial del empresario. Poco influye que varios asientos contables se identifiquen con una misma base documental, ya que este requisito de la “documentación respaldatoria” no supone estrictamente un asiento se corresponda con un documento, por el contrario siempre que haya una complementación ordenada de acuerdo al art 43, resulta conveniente.

El artículo 44 del código de comercio establece los libros que obligatoriamente deben llevar los comerciantes, como Diario, inventario, balances, registros contables, etc., y además indica que los comerciantes deben llevar 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.

La validez de los documentos que respaldan la actividad comercial del empresario, es de suma importancia, de lo contrario el artículo 43 pasaría a ser un mero recaudo formal sin validez alguna.

Por el contrario parte de la doctrina judicial entendió que no es necesario indagar sobre la autenticidad de los documentos, así lo estableció en el caso "Ital Gas S.A.C.I. c/ Agrivec S.C.C. s/ Cobro de pesos" en donde se dijo *“Dentro de los presupuestos que debe satisfacer la contabilidad para que se la considere regularmente llevada es menester el respaldo documental de los asientos, pero sin*

¹“La obligación de llevar contabilidad” Susy Inés Bello Knoll, XLIII Encuentro de Institutos de Derecho Comercial de la Provincia de Buenos Aires, San Martín, Provincia de Buenos Aires (27 y 28 de abril de 2006).

que éste presente la exigencia de que dicha documentación esté reconocida ni su autenticidad probada para avalarlos...”²

2. Doctrina

La reforma incorporada al artículo 43 del Código de comercio genero posiciones encontradas tanto en la Doctrina como en la Jurisprudencia , respecto a si la fuerza probatoria que la ley ha conferido a los libros de comercio se vincula exclusivamente con los asientos o se refiere también a la documentación respaldatoria.

Raymundo Fernández y Osvaldo Gómez Leo en su "Tratado Teórico práctico de Derecho Comercial."³ nos indican cuál es la sana doctrina al decir que el art. 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 arts. 43 y 44 dispongan con otra finalidad de carácter general —como es la que persigue el llevar una contabilidad mercantil moderna, eficiente y documentada—, que las constancias contables deban ser complementadas con la documentación respectiva, porque con ello se desvirtuarían por completo las normas del Código de Comercio respecto del valor probatorio de los asientos, ya que los reduciría a una mera prueba documental, carente de valor por sí sola, lo cual es contrario al sistema adoptado por el Código .

Otros autores, como por ejemplo Wetzler Malbran o José Luis García Caffaro⁴ se encuadran en el pensamiento de que la documentación respaldatoria por el contrario resulta indispensable.

² Criterio reiterado en "Ital Gas S.A.C.I. c/ Agrivec S.C.C. s/ Cobro de pesos" - SCBA - Ac 33944 S - 11-12-1984; JA 1985-III, 465 - DJBA 1985-129, 410 - AyS 1984-II, 477; el Dial - W2896.

³ Fernández, Raymundo L. y Gómez Leo, Osvaldo; 'Tratado Teórico Práctico de Derecho Comercial', Tomo II, pág. 154, Ediciones De palma, Buenos Aires, 1985.

⁴ -"Documentación respaldatoria y complementaria en la prueba de libros de comercio" García Cáffaro, José L. Publicado en: LA LEY 1992-C, 453 Fallo Comentado: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala D (CNCom)(SalaD) ~ 1990/08/09 ~ Bodegas Esmeralda S. A. c. Louzeau, Osvaldo.

-Wetzler Malbran, Alfredo Ricardo; ED, tomo 152, pág. 561.

Afirma Caffaro que los libros de comercio puedan necesitar que sus asientos reciban complementación informativa de los documentos que originaron la inserción numérica y la de su concepto. El ejercicio comercial ha requerido desde siempre la intelección de la función del libro a la idea de su conformación con los justificativos documentales de los asientos.

Con el agregado que el decreto ley 4777/63 incorporo al artículo 43, entendemos que en la actualidad no es posible afirmar que los libros de comercio por el solo hecho de estar confeccionados de acuerdo a las normas vigentes puedan representar un valor probatorio en juicio. Sin embargo a pesar de esto, parte de la doctrina judicial entendió que los asientos contable si poseen importancia como valor probatorio, toda vez que las constancias coincidentes de los asientos de ambas partes sí la hagan (art. 63 del Cód. de Com.)

En el fallo 'Bodegas Esmeralda S.A. c/ Louzeau, Osvaldo CNac. Com., Sala D, agosto 9-990, se dijo *"...la registración contable no es una mera duplicación documental del pre-existente documento que se registra. En efecto; si bien el asiento contable debe complementarse con el documento (art. 43, Cód. de Comercio), el asiento posee otro valor que no surge del documento, sino que resulta del principio de comunicación de los libros; el acto registrado por una parte como deudora, por causa de ese principio tendrá su contrapartida en el registro del mismo acto por la otra parte, que resultará acreedora. Es por tal motivo —y no por ser los libros un documento, ni por registrar un documento pre-existente—, que los libros tienen notable valor probatorio entre quienes los llevan o deben llevarlos, y mucho menor apenas principio de prueba según el art. 64 del Cód. de Comercio, frente a quien no debe llevarlos..."* .

Otro ejemplo de la doctrina Judicial en materia del valor probatorio de los libros de comercio, lo encontramos en el fallo "Campaña Argentina de Cemento Portland c/ Onorato Juan y otro. Cobro de Pesos", Ac. 33589 del 21/IX/84 que recogió A. y S 1984 II Pág. 27 y ss: en donde se dijo que *"Si bien el viejo canon del derecho civil nemo propria manu sibi debitorem adscribit establece la prohibición de procurarse un medio de prueba unilateralmente, tratándose de actos de comercio el Código de la materia se aparta del mismo y les confiere a los comerciantes*

inscritos el privilegio de que sus libros merezcan fe, dispone que tales libros sirvan como justificación de los contratos comerciales y admite la posibilidad de que, regularmente llevados, hagan prueba en favor de su propietario". Pudiéndose leer en otro párrafo del mismo fallo en sentido corroborante de lo que este voto propicia: *"Exigir que la documentación que avala los asientos de los libros de comercio esté reconocida o su autenticidad probada a los fines del art. 63 del Código de Comercio, no constituye una interpretación razonable del art. 43 porque desnaturaliza el principio del Código sobre la eficacia probatoria de los libros entre comerciantes, contradice lo prescripto en el art. 26, inc.1; otorga mayor importancia a las facturas o los remitos que a los libros de comercio, debilitando así la confianza del público en esos instrumentos; y deja sin aplicación práctica la sabia disposición del párrafo cuarto del art. 63 que, justamente para los casos en que los asientos -y la documentación complementaria- puedan aparecer dudosos, faculta al juez a pedir prueba supletoria".*

Con la finalidad de incentivar el cumplimiento de las putas establecidas en los arts. 43 a 54 del Código de Comercio, el art. 55 sanciona la inobservancia de las formalidades prescriptas, o su cumplimiento defectuoso o viciado, con la pérdida del valor probatorio a favor del comerciante previsto en el art. 63 del mismo cuerpo legal.

Esta obligación está fundamentada entre otras cosas, en el interés público del comercio como lo establece Guillermo Carreira González,⁵

Este interés se basa en los siguientes requisitos:

- Un sistema contable organizado, adecuado a la importancia y naturaleza de sus actividades (art. 43 y 44 del Código de Comercio)
- Los registros confeccionados deben tener respaldo en los comprobantes respectivos (art. 43 y 44 del Código de Comercio).

⁵ Responsabilidad de los administradores societarios ante la insolvencia (artículo 173 y siguientes, ley 24.522) versus normas del buen gobierno corporativo Carreira González, Guillermo Publicado en: LLC 2008 (diciembre), 1219 Fallo Comentado: Cámara 3a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba.

- Una base uniforme, que refleje un cuadro verídico de esas actividades y una justificación clara de los actos registrados (art. 43 del Código de Comercio)

3. **Jurisprudencia.**

La Justicia también se pronunció sobre este tema a través de sus fallos. Aquí solo expondré algunos ejemplos.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, sala civil y penal en el caso “Di Tondo, Antonio R. y otros v. Álvarez, Julio J s/ Cobros” de fecha 10/10/2007 entendió que la eficacia probatoria de los libros de comercio queda aprehendida en el caso, por la preceptiva de los arts. 208 inc 5, 63, 43 y 44 del Código de Comercio. Y la complejidad propia de la interpretación de dicha normativa ha provocado arduos debates en la doctrina y pronunciamientos dispares en la jurisprudencia, precisamente cuando la existencia de los hechos controvertidos está condicionada a las constancias que emergen de los libros de comercio y a la documentación respaldatoria de dichos asientos.

La fuerza probatoria de los libros y su autonomía o dependencia respecto de la documentación que le sirve de respaldo y complemento (conf. art. 43 in fine, CCom.) ha enfrentado posiciones entre lo operadores jurídicos (conf. Rouillón, Adolfo, "Código de Comercio Comentado", Wetzler Malbrán, Alfredo, "La prueba de los libros de comercio y el requisito del respaldo documental", Satanowsky, M., "Tratado de Derecho Comercial", García Caffaro, José L., "Documentación respaldatoria y complementaria en la prueba de los libros de comercio", en LL 1992-C-453; entre otros). Sin embargo esta Corte ha sostenido que la documentación respaldatoria de los asientos contables está legalmente impuesta como complemento de las anotaciones en los libros contables, pues los asientos de los libros de comercio carecen de fuerza probatoria cuando no se hallan respaldados por la documentación correspondiente, requisito exigido antes de la sanción del decreto ley 4777/1963 por repetidas decisiones judiciales, y desde esa fecha por disposición expresa de esa norma (Corte Sup. Just. Tucumán,

sentencia. 600/2001 del 31/7/2001; sentencia. 465/2001 del 11/6/2001; entre otras).

También la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B, en el caso Rubinstein Marcos v. Coop. De Crédito y Consumo del Personal de Alpargatas, le dio a la documentación complementaria un valor probatorio al decir que “ *Si la contabilidad de la parte que invoco sus asientos como prueba carece de la fuerza de tal, en los términos del Ccom 63, ello no descarta la consideración como medio de prueba de la documentación sobre la que se sustentó el reclamo, máxime si la parte demandada también fracasó en su intento de desvirtuar la pretensión del accionante con sus propios libros de comercio*”.

Para afianzar aun más la eficacia probatorio que la Justicia le concede a la Documentación respaldatoria en la actividad comercial, encontramos el fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en el caso Banco de “La Pampa v. González, Luis Fabián s/ Cobro de pesos, en donde la misma expreso:” *El art. 43 CCom exige que las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva. En otras palabras, cada asiento debe estar documentado. Si no existe documentación que respalde los mismos, no puede afirmarse que los libros son llevados en legal forma, resultando poco verosímil que el comerciante carezca de toda la documentación relativa al negocio que se encuentra asentado en ellos. El registro contable por sí sólo no es fuente de obligación*”.

Pero así como encontramos decisiones judiciales que otorgan fuerza probatoria a los documentos o comprobantes que respaldan la actividad comercial, desde otro punto de vista, existen decisiones que niegan la autenticidad que estos documentos puedan llegar a tener.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en el caso Ital Gas S.A. v. Agrivec S.C.C, el voto del Doctor Mercader dice: “*Según conocida doctrina, la reforma al artículo 43 recogió los principios de uniformidad, veracidad y claridad (Anaya, ob. cit., p. 19, n. 8), atendió al reclamo de un régimen de disciplina en la*

conducción del giro del comerciante y a la necesidad de dejar cristalizadas las operaciones con exactitud y veracidad, tendiendo hacia el objetivo básico de obtener un "standard" mayor de lealtad comercial".

Sigue diciendo "la norma no debe exagerarse sino que reclama una interpretación razonable.

Y tengo para mí que la exigencia de "autenticidad" de la documentación acompañada, planteada por el recurrente (en este caso, por el fallo recurrido) -sin desconocer el apoyo jurisprudencial con que cuenta (ver Fernández Madrid, "Código de Comercio", 2ª ed., t. 1, p. 99)- no constituye una interpretación razonable del artículo porque: A) desnaturaliza el principio del Código sobre la eficacia probatoria de los libros entre comerciantes; B) contradice lo prescripto en el antes cit. inc. 1 art. 26 Ver Texto ; C) otorga mayor importancia a las facturas o los remitos -la prueba de cuya autenticidad puede convertirse en tarea diabólica ya que suelen ser firmados por individuos sin ninguna relación con el destinatario de la mercadería- que a los libros de comercio, debilitando así la confianza del público en esos instrumentos que la legislación siempre ha querido robustecer. (Garrigues, "Tratado de derecho mercantil", Madrid, 1947, t. 1, vol 3, n. 557, p. 1365); y, en fin, D) deja sin aplicación práctica la sabia disposición del párr. 4 art. 63 Ver Texto que, justamente para los casos en que los asientos -y la documentación complementaria- puedan aparecer dudosos, faculta al juez a pedir prueba supletoria".

4. Conclusión.

La obligatoriedad de todo comerciante de llevar sus asientos contables de forma organizada y regular, constituye un beneficio no solo individual sino también supra societario, ya que durante su actividad comercial aparecen terceros como los socios, vinculados a éste por medio de las relaciones crediticias, como así también el Estado en su papel de recaudador y protector de los intereses económicos de la comunidad.

Este este marco, el respaldo documental de los asientos contables es de suma importancia y tiene carácter de necesario, ya que representa la “materia numérica” del asiento, debe ser a su vez autosuficiente, creando un valor probatorio y convictivo que le permitirá al Juez, aplicando la sana crítica, valorarlo como medio de prueba.

La falta del respaldo documental, no podría probar nunca la verisimilitud de los libros de comercio.