

La obligación de llevar contabilidad en el Código Civil y Comercial

Por Susy Inés Bello Knoll¹. Publicado en el libro del IADC “El Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, efectos en materia Societaria y Concursal”, Obra Homenaje al Dr. Bautista Kuyumdjián, Ediciones DyD, 2015, pág. 185.

SUMARIO: 1. Llevar cuenta y razón. 2. Repaso de las normas. 3. Los obligados, los voluntarios y los excluidos. 4. Modo de llevar la contabilidad. 5. Conclusiones.

1. Llevar cuenta y razón

A pesar de que el Código Civil y Comercial de la República Argentina que entrará en vigencia el 1 de agosto de 2015 desterrará, en ese momento, la antigua frase legal de “llevar cuenta”, quisiera comenzar haciendo algún cómputo para dar “razón” de esta “operación”, aunque la nueva norma tampoco exige dar motivo alguno.

A los 95 años Bautista Kuyumdjian² está por celebrar sus 70 años, bodas de titanio, con su profesión de abogado³ como primer letrado armenio en América Latina.

Bautista nació en una época de movimientos nacionales y revoluciones sociales⁴, al final de la Primera Guerra Mundial, cuando tras “la muerte de cerca de un millón de armenios (el número varía ampliamente según la fuente)”⁵ muchos de ellos adoptaron como propia la nacionalidad argentina. Celebro que el homenajeadado no sólo sea uno más de los ciudadanos de esta tierra austral sino que haya contribuido durante toda su vida para el progreso del país con tres generaciones de trabajo legal en familia.

2. Repaso de las normas

¹ Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca.

² <http://kuyumdjianwilliams.com/estudiodeabogadosexperiencia.php> Ultima visita el 8 de marzo de 2015.

³ Idem nota 1.

⁴ Hobsbawm, Eric, “La era del imperio 1875-1914”, Ed. Crítica, Grupo Editorial Planeta, Buenos Aires, 2ª.edición, 2012, pág.. 148.

⁵ Akcam, Taner, “Un acto vergonzoso, el genocidio armenio y la cuestión de la responsabilidad turca”, Colihue, Buenos Aires, 1ª. Edición, 2010,pág. 14.

El Código de Comercio redactado por el uruguayo Acevedo y el argentino Vélez Sarsfield entró en vigencia sólo para Buenos Aires, separada del resto de las provincias, en 1859.

Luego de la Unificación Nacional en 1862 sería el primer Código de la República Argentina.

Ese Código contenía algunas normas de derecho civil por lo que necesariamente se debieron compatibilizar con el Código Civil que entrara en vigencia en 1871. Sin embargo, recién el Presidente Julio Argentino Roca en 1889 dispuso que el 1 de mayo de 1890 rigieran las reformas incorporadas por la ley 2637.

Más de 70 años después, en 1963, el Decreto-Ley 4777/1963⁶, modifica específicamente el artículo 43 que se refiere a la obligación de llevar contabilidad y que rige desde esa fecha en estos términos: “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”.

Ya he manifestado en el libro 2013 del Instituto Argentino de Derecho Comercial que la fuente de este artículo es la legislación española. El artículo 25 del Código de Comercio Español 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”⁷⁸.

El artículo 43 citado se encuentra dentro del Título II denominado “De las obligaciones comunes a todos los que profesan el comercio” como primera norma del Capítulo III “De los Libros de Comercio”.

⁶ En vigencia a partir del 1 de octubre de 1963.

⁷ Código de Comercio y otras normas mercantiles, Edición preparada por Ramón Bernabé García Luengo, Editorial Aranzadi, Madrid, 1998, pág. 115.

⁸ Bello Knoll, Susy Inés, “La obligación de llevar contabilidad en las sociedades comerciales” en *“Aspectos contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos”*, Legis Argentina, Instituto Argentino de Derecho Comercial, Buenos Aires, 2013, pág. 89.

En el Código Civil y Comercial de la Nación la norma referida a la obligatoriedad de llevar contabilidad se encuentra dentro del **Título IV de los “Hechos y actos jurídicos”** en el **Capítulo 5 de “Actos jurídicos”** en la **Sección** denominada **“Contabilidad y estados contables”** donde se dispone en el artículo 320 que: “Están obligadas a llevar **contabilidad** todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección. Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las persona humanas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades. También puede ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local”.

A mi criterio, se debe prestar atención a la sistematización de las normas referidas en el Código Civil y Comercial dado que en el Título IV dentro del Capítulo I de Disposiciones Generales el artículo 259 define el acto jurídico (denominación del Capítulo donde se encuentran los artículos 320 y 321 referidos a la obligación de llevar contabilidad) como “el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas” y en el artículo siguiente indica que “el acto voluntario es el ejecutado con discernimiento, intención y libertad, que se manifiesta por un hecho exterior”.

Por ello entiendo que se ha empoderado la función de la contabilidad por los efectos que tendrá el análisis de estas disposiciones, en este nuevo marco, por lo menos en las instancias probatorias judiciales ante cuestiones litigiosas independientemente de las normas específicas sobre prueba que se encuentran en la Sección 7 citada.

¿El acto de llevar contabilidad es un acto jurídico? ¿Son los registros sólo los hechos exteriores por los que se manifiesta este acto jurídico?

Eduardo M. Favier Dubois (p) y Eduardo M. Favier Dubois (h) han expresado que: "la función de la contabilidad es la clásica de medición, pero tal medición tiene consecuencias jurídicas inmediatas sobre la extensión cuantitativa de las obligaciones"⁹.

Si la contabilidad "se ocupa de la clasificación, el registro, la presentación e interpretación de los datos relativos a los actos y hechos económicos y financieros de los entes"¹⁰, como afirma Bruzzo, entiendo que involucra, sin duda, actos voluntarios lícitos que deben ser interpretados conforme las reglas generales del Código Civil y Comercial en relación a sus posibles vicios, nulidades, forma y prueba salvo que exista una disposición específica referida a la contabilidad en este Cuerpo legal o en otras leyes que se deba aplicar de modo directo. Se abre aquí un campo de análisis científico vasto y necesario al que deberé aventurarme en otra oportunidad.

La ley 26.994 no ha modificado la Sección IX del Título I de Disposiciones generales de la ley 19.550 que refiere a "la Documentación y la contabilidad", de los artículos 61 al 73, por lo que sus estipulaciones conservan plena vigencia.

Asumo que la referencia al artículo 53 que realiza el artículo 61 de la ley 19.550 debería ser reemplazada por la indicación al artículo 323 que recepta lo dispuesto en relación a las formalidades y la rúbrica de los registros. Esta norma amplía la posibilidad de formas distintas de registros contables además de los libros. Esto en nada altera lo referido a la obligación de llevar contabilidad.

Entiendo que ya será estéril la discusión referida a si la obligación de llevar contabilidad dispuesta por la ley es una carga o una obligación¹¹ porque de la

⁹ Favier Dubois (p), Eduardo M. y Favier Dubois (h), Eduardo M., "Los impactos de la contabilidad en las sociedades y en los concursos", en "Aspectos contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos", Legis Argentina, Instituto Argentino de Derecho Comercial, Buenos Aires, 2013, pág. 7.

¹⁰ Bruzzo, Oscar, "Ensayo acerca de la normalización contable", en "Aspectos contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos", Legis Argentina, Instituto Argentino de Derecho Comercial, Buenos Aires, 2013, pág. 27. El autor llega a esta conclusión en un "enjuicioso trabajo" como a él mismo le gusta decir de algunos trabajos científicos destacados.

¹¹ Cultraro, Gustavo A. R., "Las razones para exigir una contabilidad regular. Una cuestión olvidada por el Proyecto de Unificación de los Códigos Civil y Comercial, en "Aspectos

redacción del artículo 320 surge claramente que es una obligación que deberá ser interpretada en el marco del Libro Tercero, Título I de Obligaciones en General donde en el artículo 724 se define la obligación como “una relación jurídica en virtud de la cual el acreedor tiene el derecho a exigir al deudor una prestación destinada a satisfacer un interés lícito y, ante el incumplimiento, a obtener forzosamente la satisfacción de dicho interés”.

3. Los obligados, los voluntarios y los excluidos

Del artículo 320 transcrito se pueden desbrozar los sujetos obligados, los voluntarios y los eximidos de llevar contabilidad.

Anticipo que el espectro de entes forzados a cumplir se ha ampliado y sistematizado considerablemente en relación al Código de Comercio.

A los fines del análisis número y alfabetizo los distintos sujetos y advierto al lector que no se trata de incisos de artículo citado que está redactado en dos párrafos sin solución de continuidad.

En resumen, conforme el artículo 320 del Código Civil y Comercial los **obligados** son :

- 1) todas las personas jurídicas privadas.

El artículo 148 indica cuáles son estas personas y establece que “son personas jurídicas privadas:

- a. las sociedades;
- b. las asociaciones civiles;
- c. las simples asociaciones;
- d. las fundaciones;
- e. las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas¹²;
- f. las mutuales;
- g. las cooperativas;
- h. el consorcio de propiedad horizontal¹³;
- i. toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y

contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos”, Legis Argentina, Instituto Argentino de Derecho Comercial, Buenos Aires, 2013, pág. 69.

¹² Nuevas personas jurídicas privadas no incluidas en el Código Civil.

¹³ Nueva persona jurídica privada para el derecho argentino visto que la ley que de la Ley de Propiedad Horizontal 13.512 no surgían claramente como tales.

cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento”.

2) quienes realizan una actividad económica organizada.

El Código de Comercio colombiano en su artículo 25 define la empresa como “toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios”. Advierto que esta segunda referencia coincide con lo que se entiende por empresa si se toma la definición legal del derecho comparado expuesta. Los titulares de empresa se encuentran incluidos en la mención siguiente del mismo párrafo del artículo 320 por lo que resultaría una aparente repetición.

3) quienes son titulares de una empresa.

No hay una definición legal de empresa en el derecho argentino como no lo hay en el derecho chileno a pesar de que la ley 19.857 de ese país autoriza en su artículo primero “a toda persona natural, el establecimiento de **empresas** individuales de responsabilidad limitada”.

He dicho antes de ahora que la empresa puede ser entendida en el derecho argentino como una unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos¹⁴. La pauta de esta explicación contiene similar concepto que el expuesto para la normativa colombiana por lo que reitero mi opinión en relación a utilizar esta significación.

4) quienes son titulares de un establecimiento comercial.

La ley 11.867 en su artículo primero dispone: “Declárase elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fondo de comercio, a los efectos de su transmisión por cualquier título: las instalaciones, existencias en mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial e industrial o artística”.

¹⁴ Bello Knoll, Susy Inés, “La empresa y sus cuentas”, en “Tratado de la Empresa”, dirigido por la Dra. Ana Piaggi, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, Tomo II, pág. 197.

Es decir, a mi criterio, se encuentran obligados los sujetos, que no son personas jurídicas privadas titulares de fondos de comercio según la ley 11.687.

5) quienes son titulares de un establecimiento industrial.

La citada ley 11.867 se denomina “de trasmisión de establecimientos comerciales e industriales” pero si bien define a los comerciales en su artículo primero, como lo he indicado *ut supra*, no define los establecimientos industriales pero los cita en su articulado equiparándolos, según nuestra opinión, a los comerciales. Esto supone, entonces, aplicarles la definición del artículo primero de la ley 11.867 a los efectos de incluirlos como obligados.

6) quienes son titulares de un establecimiento agropecuario.

Entiendo que la ley 26.727 de Trabajo Agrario puede dar luz a través de su artículo quinto que indica que a los fines de esa ley “se entenderá por actividad agraria a toda aquella dirigida a la obtención de frutos o productos primarios a través de la realización de tareas pecuarias, agrícolas, forestales, hortícolas, avícolas, apícolas u otras semejantes, siempre que éstos no hayan sido sometidos a ningún tipo de proceso industrial, en tanto se desarrollen en ámbitos rurales”. A su vez el artículo sexto de esta ley de Trabajo Agrario define el ámbito rural. Con la articulación de estos artículos se determina lo que significa un establecimiento agropecuario para la ley argentina y por ende para el Código Civil y Comercial.

7) quienes son titulares de un establecimiento de servicios.

Se suele definir a los establecimientos de servicios como aquellos establecimientos que proveen actividades a favor de otros que resultan intangibles. Así en el sector de servicios podemos encontrar a las agencias de turismo, comunicaciones, capacitación, energía, entre otros.

Al final de la primera parte del artículo 320 se indica que “cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección”. A estos los denomino “**voluntarios**”.

Así entiendo que la norma se refiere a personas, distintas de las personas jurídicas privadas, que cumplan con dos requisitos:

a) solicitar su inscripción.

Esta anotación se refiere a la inscripción en el Registro Público correspondiente indicado en el artículo 323 dado que es allí donde se deben presentar los libros para su individualización obligatoria o solicitar la autorización para llevar los registros contables de otra forma.

b) la habilitación de sus registros o rubricación de los libros.

Además de la inscripción, el voluntario, deberá solicitar la rúbrica de libros que supone lo que el artículo 323, segundo párrafo, define como “individualización” que “consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene”. O bien, optar por solicitar la habilitación “para llevar los registros contables de otra forma”.

“Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan **excluidas** de las obligaciones previstas en esta Sección:

a) las persona humanas que desarrollan profesiones liberales.

Profesional es aquella persona que posee una titulación oficial específica. La titulación debe ser oficial en razón de que corresponde a una entidad pública validar la emisión de títulos. Para el ejercicio efectivo de la profesión no siempre es necesario sólo el título habilitante sino que a veces se requiere que el profesional esté colegiado, es decir, se encuentre matriculado en el organismo profesional correspondiente que se denomina, en general, Colegio Profesional. En la mayoría de los países del mundo es el Estado quien impone las pautas básicas de ejercicio de las distintas profesiones. Se trata de una cuestión de interés público que debe ser tomada en cuenta. El control de la actuación profesional suele delegarse a veces en agrupaciones formadas por los propios profesionales que resultan habilitadas en algunos casos para emitir códigos de ética o de conducta y reglamentos de distinto tenor por lo que serán las instituciones que deberán defender esta eximición. En algunos casos, además de la colegiación, se requiere una habilitación específica. Es el caso de los escribanos en la República Argentina. Esta habilitación entendemos que en nada afecta la consideración del profesional liberal como desobligado.

b) las personas humanas que desarrollan actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la

enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades.

Las personas físicas que se dediquen a la obtención de frutos o productos primarios a través de la realización de tareas pecuarias, agrícolas, forestales, hortícolas, avícolas, apícolas u otras semejantes, siempre que éstos no hayan sido sometidos a ningún tipo de proceso industrial y no sean una unidad económica organizada estarán eximidas de llevar contabilidad.

c) las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local”.

Esta última consideración permite a la Autoridad de Aplicación local, es decir quien ejerza la función de Órgano Registral, liberar de la obligación de llevar contabilidad a cualquiera de los sujetos indicados en la primera parte de este apartado argumentando que el volumen de su giro hace inconveniente imponer dicha obligación. ¿A los artesanos por ejemplo?

4. Modo de llevar la contabilidad

Del artículo 43 del Código de Comercio subsiste sólo la palabra “contabilidad”. Sin embargo algunos conceptos del citado artículo 43 se rescatan en el artículo 321 que indica el modo de llevar la contabilidad, a saber: “La **contabilidad** debe ser llevada sobre una **base uniforme de la que resulte un cuadro verídico** de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras. Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivar en forma metódica y que permita su localización y consulta”.

Los obligados y los que voluntariamente decidan llevar contabilidad no pueden hacerlo de cualquier manera sino una base uniforme¹⁵. Esto supone el cumplimiento de determinados principios que puedan facilitar la lectura y comparación de los registros. La doctrina contable ha trabajado durante mucho

¹⁵ Bello Knoll, Susy Inés, “La obligación de llevar contabilidad”, XLIII Encuentro de Institutos de Derecho Comercial de la Provincia de Buenos Aires, San Martín, 28 y 29 de Abril de 2006. <http://www.todaviasomos pocos.com/ponencias/la-obligacion-de-llevar-contabilidad/> último ingreso el 8 de marzo de 2015.

tiempo para desarrollar dichos principios y ha logrado proveer los mecanismos técnicos para cumplir con los mismos.

El resultado de la contabilidad basada en la uniformidad debe ser, según la antigua y la futura norma “un cuadro verídico”. La jurisprudencia argentina afirmaba la “probada veracidad”¹⁶ en base a la necesidad de justificación que existía en virtud de lo dispuesto por el artículo 43 del Código de Comercio.

La base uniforme y el cuadro verídico requeridos se asemejan a los principios de regularidad y sinceridad impuestos por el actual Código francés que de ser respetados simultáneamente proveen, según la doctrina¹⁷, ni más ni menos que la imagen fiel de la Cuarta Directiva Europea¹⁸.

Sin embargo, en el Código Civil y Comercial no se exige expresamente esa justificación pero se impone que los asientos se respalden con la documentación respectiva. Ahora la documentación deja de ser complementaria y resulta la razón de las registraciones. Finaliza así un largo debate.

El cuadro verídico será “de las actividades y de los actos que deben registrarse” que a nuestro criterio deben ser individualizados conforme lo que disponen los artículos siguientes de la Sección 7.

5. Conclusiones.

Se advierte que los cambios producidos en esta materia en el Código Civil y Comercial no son menores. Más aún, algunos producen modificaciones sustanciales.

La obligación de llevar contabilidad se extiende a mayor cantidad de sujetos y de alguna manera se sistematiza la mención de los mismos. Seguramente en cada caso particular se deba realizar un esfuerzo de interpretación sobre la

¹⁶ CNCom., sala D, agosto 9-990, “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-LL, Tomo 1992-C, página 453 y CNCom, sala C, LA LEY 1983-C, página 469.

¹⁷ De Lauzainghein, Christian; Navarro, Jean-Louis; y, Nechelis, Dominique, “Droit comptable”, Ed. Dalloz, 3ª. Edición, París, 2004, pág. 349.

¹⁸ Bello Knoll, Susy Inés, “La obligación de llevar contabilidad en las sociedades comerciales” en “Aspectos contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos”, Legis Argentina, Instituto Argentino de Derecho Comercial, Buenos Aires, 2013, pág. 83.

característica de la persona y la actividad que realiza a los fines de determinar la efectiva obligatoriedad de cumplimiento.

Coincido con Fushimi y Richard que la carencia de contabilidad “implica la más absoluta incertidumbre”¹⁹ por lo que resulta apropiado exigirla a determinados sujetos que antes de esta norma no resultaban claramente obligados.

Vinculadas directamente con la disposición de llevar contabilidad surgen otros preceptos que concluyen dos importantes debates de la doctrina comercial. Por un lado la regla que impone llevar contabilidad resulta una obligación y no una carga. Por otra parte, la documentación respaldatoria resulta indispensable para que haya registración y no puede ser interpretada como complementaria.

En este trabajo se han analizado sólo pocos artículos del Código Civil y Comercial. Se concentró el estudio en los artículos 320, 321 y 323 circunscribiéndolos a la obligación de llevar contabilidad que no puede ser concluida sin registros y sobre este punto hay mucho más para analizar y reflexionar. Deberé dejar esta tarea para otra oportunidad. De aquí en más “ya todo es nacimiento”²⁰.

¹⁹ Fushimi, Jorge Fernando; y, Richard, Efraín Hugo, “El balance anual de las sociedades. Constataciones y efectos.”, en “Aspectos contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos”, Legis Argentina, Instituto Argentino de Derecho Comercial, Buenos Aires, 2013, pág. 102.

²⁰ Frase final del poema “El coraje” de Juan Gelman en “200 años de poesía argentina”, Alfaguara, Buenos Aires, 2010, pág. 513.