

**CONTABILIDAD Y ESTADOS CONTABLES EN EL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.**  
*Aspectos introductorios. Contabilidad y estados contables. Obligados, Excepciones. Modo de llevar la contabilidad. Registros indispensables. Libros. Prohibiciones. Forma de llevar los registros. Estados contables. Diario. Conservación. Actos sujetos a autorización. Eficacia probatoria. Investigaciones. Comentarios finales.*

## **ASPECTOS INTRODUCTORIOS**

---

El Código Civil y Comercial de la Nación Unificado (CCyCo.), aprobado por la ley 26994 (BO: 8/10/2014) y promulgado según el decreto 1795/2014, desarrolló aspectos vinculados con la materia **Contabilidad y Estados Contables**, regulando aquellos referentes a:

- Artículo 320, Obligados, Excepciones; Artículo 321, Modo de llevar la contabilidad; Artículo 322, Registros indispensables; Artículo 323, Libros; Artículo 324, Prohibiciones; Artículo 325, Forma de llevar los registros; Artículo 326, Estados contables; Artículo 327, Diario; Artículo 328, Conservación; Artículo 329, Actos sujetos a autorización; Artículo 330, Eficacia probatoria; y Artículo 331, Investigaciones (*Libro Primero Parte General, Título IV "Hechos y actos jurídicos", Capítulo 5 "Actos jurídicos", Sección 7ª "Contabilidad y estados contables", arts. 320 a 331*).

Asimismo, otras disposiciones presentan cierta referencia a estados contables, reglas contables, libros de contabilidad y registros (vgr. arts. 173 y 190, Asociaciones civiles; arts. 1475 y 1476, Consorcios de cooperación; y art. 2097, Tiempo compartido).

El nuevo Código Unificado ha dejado subsistentes, en la ley general de sociedades (LGS), a los artículos 61 a 73, sin ninguna modificación, los cuales constituyen la *Sección IX: "De la Documentación y de la Contabilidad"*:

- Artículo 61, Medios mecánicos y otros; Artículo 62, Aplicación. Principio general. Ajuste; Artículo 63, Balance; Artículo 64, Estado de resultados; Artículo 65, Notas complementarias; Artículo 66, Memoria; Artículo 77, Copias: Depósito; Artículo 68, Dividendos; Artículo 69, Aprobación, Impugnación; Artículo 70, Reserva legal. Otras reservas; Artículo 71, Ganancias: Pérdidas anteriores; Artículo 72, Responsabilidad de administradores y síndicos; Artículo 73, Actas.

Por su parte, los 23 (veintitrés) artículos sustituidos en la LGS, son los siguientes: 1, 5, 6, 11, 16, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 93, 94, 94 bis, 100, 164, 187 y 285 (*Modif. a la L. 19550, t.o. 1984, leyes complementarias CCyCo.*).

Se advierte que los cambios producidos en la materia que nos ocupa en el CCyCo. no son menores. Algunos producen modificaciones sustanciales.

## **CONTABILIDAD Y ESTADOS CONTABLES**

---

### **1. Obligados. Excepciones**

*"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 personas 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 pueden 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" (art. 320).*

## **Comentarios**

### **Importancia de la contabilidad**

La contabilidad puede ser entendida, en una de sus definiciones, como "una disciplina técnica consistente en un sistema de operaciones que registra, analiza, interpreta, decide y controla cierta materia dada por la información relativa al valor (cuantificación) de los patrimonios con vistas a un fin (constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión" (Memoria XI Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan de Puerto Rico, 1974).

Se está refiriendo a la contabilidad financiera o patrimonial que genera información destinada, principalmente a terceros. Esa contabilidad, como receptora y generadora de información, puede ser entendida como un sistema o como un subsistema, que forma parte del sistema empresa, en su conjunto.

La información puede ser procesada a través de distintos medios, que deben ser adecuados a la empresa y su envergadura. Varían desde los manuales hasta los más sofisticados medios que proveen información al momento de producirse. Pero su elección e implantación tiene que relacionarse con el negocio y su contexto. El producto del sistema, el mensaje, será recibido por usuarios que van desde los propios, internos a la empresa, como los terceros, ajenos a su accionar directo.

Otra conceptualización más abarcadora indica: "La contabilidad es una ciencia y una técnica o tecnología (al mismo tiempo). Existe una técnica de la contabilidad que opera y transforma, contiene reglas, normas y procedimientos, realimentando al campo de la evaluación de la ciencia. En conclusión, ciencia y técnica de la contabilidad actúan en forma complementaria y a modo de interactividad retroalimentada" (Armando M. Casal).

"La contabilidad tiene importancia desde varios puntos de vista: a) constituye un presupuesto necesario exigido por la ley para obtener ciertos beneficios legales o formular ciertos reclamos, como: la posibilidad de presentarse en concurso preventivo, que exige denunciar los libros contables y presentarlos oportunamente al tribunal bajo apercibimiento de desistimiento; la posibilidad de invocar los propios libros en litigio judicial, ya sea contra otro comerciante<sup>(\*)</sup> o contra el Fisco, para plantear que es confiscatorio un impuesto<sup>(\*\*)</sup>; b) conocer de inmediato el estado de los negocios del empresario y poder así apreciar tanto si progresan o decaen como la orientación que conviene imprimirles en el futuro, etc.; c) resulta fundamental en 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 a la ley; d) es de interés para los acreedores que han concedido crédito al empresario contando con la seguridad de una administración ordenada del patrimonio, que es garantía común de todos y cada uno de ellos; e) es de interés de los trabajadores por conocer la contabilidad de la empresa; f) en las sociedades de comercio, interesa a los socios para el ejercicio eventual de sus derechos<sup>(\*\*\*)</sup>" (Adrián Ricordi y Aldo Di Vitto).

Referencias:

(\*) CNac. Apel. Com. - Sala C - 20/11/2009, "ATC SA c/Conti, Jorge y otros".

(\*\*) CSJN - 17/5/2011, "Pontoni, Roberto Luis y otros c/PEN, AFIP DGI s/acción declarativa de certeza".

(\*\*\*) CNac. Apel. Com. - Sala C - 28/10/1959, "Herrero Celiz, César c/Sarasqueta, Juan C. y otros".

### **¿Contabilidad como carga u obligación?**

La regla que impone llevar contabilidad resulta ser una obligación y no una carga, porque de la redacción del artículo 320 surge claramente que es una obligación, la 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 del deudor una prestación destinada a satisfacer un interés lícito y, ante el incumplimiento, a obtener forzosamente la satisfacción de dicho interés".

### **Libros contables**

Este artículo se refiere solamente a los "libros contables". No a los "libros sociales". Todos ellos son: a) los libros de funcionamiento (tales como los libros LGS de actas de asamblea, actas directorio; actas de gerencia, de acciones; y de asistencia a asamblea; así como el registro de acciones según el art. 1876 del Código) y b) los libros patrimoniales (o sea, los contables).

### **Clases y definición de personas jurídicas**

"Clases: Las personas jurídicas son públicas o privadas" (art. 145).

"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 religiosas;

f) las mutuales;

g) las cooperativas;

h) el consorcio de propiedad horizontal;

i) toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento" (art. 148).

Son personas jurídicas públicas, básicamente, el Estado Nacional, la CABA, los municipios y las entidades autárquicas; los Estados extranjeros y toda persona jurídica constituida en el extranjero, así como la Iglesia Católica. Se rigen por las leyes y ordenamientos de su constitución (arts. 146 y 147).

Las sociedades pueden agruparse en dos categorías: 1. las sociedades "regulares" que son las inscriptas en el Registro Público y que están tipificadas en la ley; y 2. las sociedades "informales": a) las sociedades atípicas, las que omitan requisitos esenciales, o tengan elementos incompatibles con el tipo; b) las sociedades de hecho o las sociedades típicas pero no inscriptas; y c) las sociedades civiles constituidas oportunamente, al haber desaparecido su regulación en el Código Civil.

Las sociedades no se denominan más "comerciales", pero deben ser todas "empresarias". Al desaparecer el régimen de las sociedades civiles, por haberse derogado el Código Civil, artículo 1648 y siguientes, que no exigía, para que exista sociedad, la "forma organizada", ni la aplicación de los aportes a "la producción e intercambio de bienes y servicios", resulta ahora que para el concepto legal de la "sociedad" es imprescindible el "objeto empresario".

Se incorpora la figura de las Sociedades Anónimas Unipersonales que están sujetas a fiscalización estatal permanente [art. 299, inc. 7)], lo que implica que deban tener sindicatura colegiada en número impar (art. 284, L. 19550) y directorio integrado por lo menos con tres directores (art. 255, L. 19550).

La actual ley general de sociedades establece: "Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas.

La sociedad unipersonal solo se podrá constituir como sociedad anónima (...)" (LGS, art. 1).

### **Obligados a llevar contabilidad**

"El artículo 320, en materia de contabilidad y estados contables, establece que 'están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas', sin que parezca aplicable la exención del final del segundo párrafo del mismo artículo, relativa a '...también pueden ser eximidas de llevar la contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada (ignota) jurisdicción local', en tanto toma en cuenta 'hechos' (actividades) y no 'formas', como son las que definen a las personas jurídicas privadas".

### **Contabilidad voluntaria**

Se incorpora la admisión legal de la contabilidad voluntaria.

El nuevo sistema prevé las siguientes categorías de obligados a llevar contabilidad: 1. las "personas jurídicas privadas"; 2. algunos "entes contables determinados sin personalidad jurídica": Negocio en participación, Agrupaciones de colaboración, Uniones transitorias y Consorcios de cooperación; 3. las "personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas organizadas", lo que incluye a los comerciantes, y las que son "empresarios", en el sentido de ser titulares de una empresa o de un establecimiento comercial, industrial o de servicios; y 4. los "agentes auxiliares del comercio", obligados por leyes especiales.

### **Exenciones**

En general, quedan excluidas de las obligaciones de llevar contabilidad las personas físicas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa.

"La discusión de la admisión de sociedades entre profesionales a condición de que sean civiles ha quedado sin efecto, debiendo entenderse que las sociedades de profesionales pueden asumir cualquier tipo 'empresarial' previsto por la ley, o la forma de un contrato asociativo sin personalidad jurídica. A su vez las sociedades civiles de profesionales existentes, si están organizadas como empresa, pasan a ser sociedades de la Sección IV (SRL) de la LGS, con mejor responsabilidad. Pero si tales sociedades no son empresarias, deberían quedar reducidas a un contrato asociativo, con lo cual perderían el beneficio de la personalidad jurídica diferenciada que antes detentaban" [Eduardo M. Favier Dubois (h)].

Se instala un criterio dimensional por "volumen o giro" de actividades, eximiendo totalmente de llevar contabilidad, en vez de contemplar la posibilidad de reducir las exigencias.

### **Extensión del campo de actuación profesional**

"Más allá de consideraciones valorativas que puedan hacerse (...) al extender las obligaciones contables a entes que por ley hoy no la tienen, ha extendido el campo de actuación de los contadores públicos".

## **2. Modo de llevar la contabilidad**

"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 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" (art. 321).

### **Comentarios**

### **Forma de llevarla**

Este artículo determina el modo en que debe llevarse la contabilidad:

- Base uniforme.
- Resultar un cuadro verídico de operaciones y actos.
- Permitir individualización de operaciones y cuentas.
- Asientos respaldados con documentación.
- Archivo metódico de documentación -que avale los asientos- que posibilite su localización y consulta. Se mantiene el requisito del respaldo documental de la contabilidad que ya había sido consagrado por el legislador en 1963.

### **Normas técnicas aplicables**

No se consideró la sugerencia (FACPCE) de agregar en la redacción "*con sujeción a las normas técnicas aplicables*". Los organismos de control, finalmente, se atribuyen esta potestad [vgr. RG (IGJ) 7/2015].

### **3. Registros indispensables**

"Son registros indispensables los siguientes:

- a) diario;
- b) inventario (sic) y balances;
- c) aquellos que corresponden a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exige la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar;
- d) los que en forma especial impone este Código u otras leyes" (art. 322).

### **Comentarios**

#### **Registros**

Siguen siendo registros indispensables:

- Libro Diario.
- Libro de Inventarios y Balances.

Se precisan o agregan:

- Registros, para integrar un sistema contable, por la importancia y naturaleza de las actividades.
- Registros especiales que se impongan legalmente.

#### **Contenido del libro Inventarios y Balances**

No se prevé expresamente su contenido en la ley de fondo. Se eliminaron los siguientes párrafos: "*El libro 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. Después formará ... y extenderá en el mismo libro el balance general de su giro ... sin reserva ni omisión alguna. Los inventarios y balances generales se firmarán por todos los interesados en el establecimiento en que se hallen presentes al tiempo de su formación*" (art. 48, CC); y "*al cierre de cada ejercicio todo comerciante está obligado a extender en el Libro de Inventarios y Balances, además de este, un cuadro contable demostrativo de las ganancias o pérdidas, del que estas resulten con verdad y evidencia*" (art. 52).

#### **Libros no incluidos**

Se alzaron voces (FACPCE) para que se consideren indispensables a los libros Mayor y Sistema de Registro Contable. Las mismas no prosperaron.

El libro Mayor podría considerarse implícitamente incluido en aquellos registros enunciados en el artículo 322, inciso c).

El libro especial de Sistemas de Registro Contable, por su parte, estaría incluido en forma implícita en dicho artículo 322, inciso d). Como novedad legal, está considerado como una alternativa en el artículo 326 de la RG (IGJ) 7/2015.

### **4. Libros**

"El interesado debe llevar su contabilidad mediante la utilización de libros y debe presentarlos, debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público correspondiente.

Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, el número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene.

El Registro debe llevar una nómina alfabética, de consulta pública, de las personas que solicitan la rubricación de libros o autorización para llevar los registros contables de otra forma, de la que surgen los libros que les fueron rubricados y, en su caso, de las autorizaciones que se les confieren" (art. 323).

### **Comentarios**

#### **Formalidades**

La norma se refiere a las formalidades extrínsecas que deben reunir los libros contables. Aquellos que obligatoriamente deben llevar los sujetos indicados en el artículo 320 deberán estar encuadernados y foliados para su individualización en el Registro que corresponda.

## **Vocablos**

### *Registros y libros*

Los desaciertos incluyen aspectos terminológicos: se advierte una reiterada utilización de los vocablos "registros" y "libros". Cabe preguntarse si estos términos técnicos corresponden a cuestiones de fondo y si se deben entender como indistintos o diferentes (arts. 320, 322, 323, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331). Técnicamente, puede considerarse que "libros" son los de papel y "registros" son los otros (contabilidad informática).

### *Individualización y rubricación*

Si bien el precepto alude a la individualización y a la rubricación como sinónimos, formalmente son cosas diferentes. Puede considerarse que la "individualización" se refiere a la denominación del libro. En cambio, la "rubricación" consiste en la fijación de una nota que se adhiere a la primera página útil, en la que debe constar la fecha de su expedición y firma, la indicación del destino del libro, el número de ejemplar, el nombre de su titular y el número de folios que contiene.

## **5. Prohibiciones**

"Se prohíbe:

- a) *alterar el orden en que los asientos deben ser hechos;*
- b) *dejar blancos que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos;*
- c) *interlinear, raspar, emendar o tachar. Todas las equivocaciones y omisiones deben salvarse mediante un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;*
- d) *mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura;*
- e) *cualquier otra circunstancia que afecte la inalterabilidad de las registraciones" (art. 324).*

## **Comentarios**

### **Modo de llevar los libros**

La redacción es similar a la contenida en el artículo 54 del derogado CCo.

Se impone en este artículo que los libros sean llevados cumpliendo exigencias sustanciales que se dirigen a asegurar la veracidad de la información y su valor probatorio.

Se trata de las formas intrínsecas de los libros contables y en consecuencia se señalan las prohibiciones.

La enumeración de los actos prohibidos es enunciativa y no taxativa, razón por la cual deben considerarse prohibidas todas las operaciones que, en definitiva, permitan adulterar el sistema contable (Casadio Martínez, Claudio, en Rivera, Julio C. y Medina, Graciela: "Código Civil y Comercial de la Nación comentado" - LL - T. I - Bs. As - pág. 739).

### **Almacenamiento en medios autorizados**

La sugerencia (FACPCE) de agregar en la redacción del citado inciso e) "o de los medios de almacenamiento en medios autorizados" no fue considerada.

## **6. Forma de llevar los registros**

"Los libros y registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada. También deben llevarse en idioma y moneda nacional.

*Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico anual la situación patrimonial, su evolución y resultados.*

*Los libros y registros del artículo 322 deben permanecer en el domicilio de su titular" (art. 325).*

## **Comentarios**

### **Requisitos**

Se mencionan los requisitos que deben cumplir los sujetos obligados a llevar la contabilidad: cronología, actualización, ausencia de alteraciones, idioma y moneda nacional, posibilitar la confección de los estados contables anuales, permanencia de los libros y registros.

### **Idioma y moneda**

Se consigna que los libros y registros contables deben encontrarse en idioma y moneda nacional.

Se ha eliminado el párrafo: "Los libros de comercio para ser admitidos en juicio, deberán hallarse en el idioma del país. Si por pertenecer a negociantes extranjeros estuvieran en diversa lengua, serán previamente traducidos, en la parte relativa a la cuestión, por un intérprete nombrado de oficio" (art. 66, CCo.).

### **Normas técnicas aplicables**

No tuvo eco la sugerencia (FACPCE) de incluir en el segundo párrafo la alusión a: "conforme con las normas técnicas". La

definición de las normas contables relacionadas con la determinación al cierre del ejercicio de la situación patrimonial, su evolución y resultados de un ente -si bien toma como punto de referencia a las normas contables profesionales- en definitiva es una atribución que se asignan, como contrapeso, los organismos de contralor.

#### **Domicilio de su titular**

Exige que los libros y registros permanezcan en el domicilio del titular, cuestión que básicamente favorece el accionar de los organismos de control. No se hace mención al caso de contabilidad informática.

### **7. Estados contables**

*"Al cierre del ejercicio quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances"* (art. 326).

#### **Comentarios**

##### **Estados contables anuales**

Se optó por normar un requerimiento de mínima, es decir, la obligación de confeccionar un estado de situación patrimonial y un estado de resultados a asentar en el libro de inventarios y balances.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable para quien lleva contabilidad obligada o voluntaria son determinados por los organismos de control pertinentes.

#### **Balances**

Se ha eliminado el párrafo: *"Todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha ... sus partidas se formarán teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración"* (art. 51, CCo). Se trata de algunos de los requisitos esenciales que debe tener la información contable, lo que puede permitir la elusión de sanciones a quienes cometen delitos (FAGCE y CGCE).

#### **Ley general de sociedades**

Permanecen vigentes las normas contenidas en la Sección IX "De la Documentación y de la Contabilidad", las que incluyen aquellas destinadas específicamente al Balance, Estado de resultados, Estado de evolución del patrimonio neto y Notas complementarias (arts. 63 a 65). Además, sigue en pie la que hace referencia al Estado de origen y aplicación de fondos, en su denominación genérica (si bien expresa que se entiende por fondos el activo corriente, menos el pasivo corriente), y otros documentos de análisis de los estados contables (art. 62).

#### **Normas contables profesionales**

Hay opiniones acerca de que hubiera sido necesario que la ley de fondo brindara las normas y principios generales y que, al mismo tiempo, esta prevea que fuera la propia profesión contable -a través de sus organismos técnicos- la que establezca los contenidos específicos, en muchos casos sujetos a cambios periódicos. Al respecto, no se consideró la sugerencia (FACPCE) de incluir como último párrafo: *"Los estados contables se confeccionarán según las normas técnicas profesionales emitidas por los organismos profesionales en ciencias económicas que ejerzan el poder de policía profesional por delegación de los poderes públicos y por los organismos de control específicos con competencias legales. En los casos de sujetos obligados a llevar contabilidad según prescribe el artículo 320, los estados contables deberán estar acompañados por informe de auditoría de contador público independiente"*.

### **8. Diario**

*"En el Diario se deben registrar todas las operaciones relativas a la actividad de la persona que tienen efecto sobre el patrimonio, individualmente o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes. Esos resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en subdiarios, los que deben ser llevados en las formas y condiciones establecidas en los artículos 323, 324 y 325."*

*El registro o Libro Caja y todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registraciones contables integra el Diario y deben cumplirse las formalidades establecidas para el mismo"* (art. 327).

#### **Comentarios**

##### **Registro indispensable**

El libro Diario es uno de los registros indispensables que establece el artículo 322, inciso a), del CCyCo.. La anotación de las transacciones y acontecimientos económicos se denomina "asiento".

##### **Subdiarios**

Se dispone que las formas y condiciones -arts. 323, Libros; 324, Prohibiciones; y 325, Forma de llevar los registros- rigen también para los Subdiarios.

##### **Libro Caja**

Se sigue mencionando, específicamente, el libro Caja (art. 46, CCo.), si bien también representa un registro auxiliar. El mismo adquiere importancia al servir de registro de los cobros y pagos en efectivo y equivalentes de efectivo, dando cuenta del manejo del dinero que realiza la empresa.

##### **Otro Diario auxiliar**

Se establece que todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registraciones tiene carácter obligatorio. Se persigue que los libros sean llevados de forma tal que se preserve la fe de sus asientos en correlación con la operatoria del negocio.

## **9. Conservación**

*"Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años:*

- a) los libros, contándose el plazo desde el último asiento;*
- b) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos;*
- c) los instrumentos respaldatorios, desde su fecha.*

*Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista en el artículo 331, hasta que se cumplan los plazos indicados anteriormente" (art. 328).*

## **Comentarios**

### **Conservación**

La conservación no solamente implica la no destrucción de los libros, sino mantenerlos y cuidarlos para que no sufran deterioro por el transcurso del tiempo u otro tipo de contratiempo, para que puedan ser consultados o puestos a disposición en caso de ser requeridos.

El obligado tiene la posibilidad de conservar los libros en los medios técnicos autorizados siempre que, con el objetivo de asegurar su autenticidad, se garantice su reproducción fidedigna y se tenga seguridad del origen de la información.

### **Plazo de conservación**

El plazo de diez años para la conservación de los libros se cuenta desde el último asiento. El CCo. lo fijaba hasta diez años después del cese de la actividad (art. 67). Hay coincidencia inter-normativa en lo que respecta a la conservación de la documentación.

### **Leyes especiales**

Se contempla la posibilidad de que leyes especiales exijan plazos superiores.

## **10. Actos sujetos a autorización**

*"El titular puede, previa autorización del Registro Público de su domicilio:*

- a) sustituir uno o más libros, excepto el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación;*
- b) conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.*

*La petición que se formule al Registro Público debe contener una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico de contador público e indicación de los antecedentes de su utilización. Una vez aprobado, el pedido de autorización y la respectiva resolución del organismo de contralor, deben transcribirse en el libro de Inventarios y Balances.*

*La autorización solo se debe otorgar si los medios alternativos son equivalentes, en cuanto a inviolabilidad, verosimilitud y completitud, a los sistemas cuyo reemplazo se solicita" (art. 329).*

## **Comentarios**

### **Autorización para utilizar ordenadores u otros medios**

Se permite la autorización para utilizar "ordenadores y otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos" para todos los sujetos obligados y no solamente para las "sociedades comerciales". Además, se permite conservar la documentación por soportes que no sean en papel (microfilm, discos ópticos u otros medios aptos).

### **Registro Público**

No subsiste un Registro Público de "Comercio". Ahora es el denominado: "Registro Público".

Nada se regula, en forma específica, sobre actos inscribibles, procedimientos y efectos registrales.

### **Falta de precisión idiomática**

Técnicamente son dos conceptos diferenciados. Por eso se habla de "Individualización y Rúbrica".

Otra interpretación radica en que la "individualización" consiste en anotar, en el primero folio, nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene. La "rúbrica", por su parte, es la autorización una vez conferida.

### **Plazo para los pedidos de autorización**

No gravitó la sugerencia (FACPCE) de incluir como último párrafo: *"Los pedidos de autorización se considerarán automáticamente aprobados dentro de los treinta días de efectuados, si no mediaren observaciones o rechazo fundado dentro del mismo"*. En la práctica, ello es una atribución del organismo de contralor correspondiente [vgr. RG (IGJ) 7/2015, Trámite de la solicitud, art. 495].

## 11. Eficacia probatoria

*"La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, debe ser admitida en juicio, como medio de prueba.*

*Sus registros prueban contra quien la lleva o sus sucesores, aunque no estuvieran en forma, sin admitírseles prueba en contrario. El adversario no puede aceptar los asientos que le son favorables y desechar los que le perjudican, sino que, habiendo adoptado este medio de prueba, debe estarse a las resultadas combinadas que presenten todos los registros relativos al punto cuestionado.*

*La contabilidad, obligada o voluntaria, prueba en favor de quien la lleva cuando en litigio contra otro sujeto que tiene contabilidad, obligada o voluntaria, este no presenta registros contrarios incorporados a una contabilidad regular.*

*Cuando resulta prueba contradictoria de los registros de las partes que litigan, y unos y otros se hallan con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el juez debe prescindir de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas que se presentan.*

*Si se trata de litigio contra quien no está obligado a llevar contabilidad, ni la lleva voluntariamente, esta solo sirve como principio de prueba de acuerdo con las circunstancias del caso.*

*La prueba que resulta de la contabilidad es indivisible" (art. 330).*

### Comentarios

#### Admisión en juicio

Se mantiene la tradición, ya que los libros son admitidos en juicio como medios de prueba entre los "comerciantes" y para acreditar asuntos relativos a la empresa.

*"Hay unanimidad en aceptar, desde una óptica estrictamente procesal, que son pruebas documentales, por lo que deben ser ofrecidos como prueba -en principio, en oportunidad de promover la demanda, reconvencción o sus contestaciones-" (Adrián Ricordi y Aldo Di Vitto).*

#### Reglas

El artículo determina las reglas sobre la eficacia probatoria de la prueba de libros, distinguiendo a: 1. las personas que en forma obligada o voluntaria llevan su contabilidad registrada y los problemas que pueden suscitarse entre ellas; y 2. las personas que no están obligadas ni llevan voluntariamente contabilidad alguna.

Se establece que la contabilidad -obligada o voluntaria- prueba a favor de quien la lleva cuando el adversario en un litigio no presenta contabilidad registrada regularmente. Ello aunque no resulta una prueba absoluta.

En lo que hace al primer supuesto, se establece que los registros prueban contra quien lo lleva o sus sucesores, aunque los libros no estuvieran en forma, sin admitírseles prueba en contrario. En el segundo supuesto, las registraciones contables solamente valen como principio de prueba, adquiriendo un carácter indiciario, con algunas excepciones.

#### Libros de terceros

No se dispone sobre la posibilidad de acceder como prueba a los libros de terceros ni su valor probatorio.

#### Ausencia de sanciones

No se establece una sanción por la falta de un sistema contable legal.

La consecuencia es en materia de prueba en juicio.

## 12. Investigaciones

*"Excepto los supuestos previstos en leyes especiales, ninguna autoridad, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisas de oficio para inquirir si las personas llevan o no registros arreglados a derecho.*

*La prueba sobre la contabilidad debe realizarse en el lugar previsto en el artículo 325, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del juez que la ordena.*

*La exhibición general de registros o libros contables solo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, todo tipo de comunión, contrato asociativo o sociedad, administración por cuenta ajena y en caso de liquidación, concurso o quiebra. Fuera de estos casos únicamente puede requerirse la exhibición de registros o libros en cuanto tenga relación con la cuestión controvertida de que se trata, así como para establecer si el sistema contable del obligado cumple con las formas y condiciones establecidas en los artículos 323, 324 y 325" (art. 331).*

### Comentarios

#### Confidencialidad

Se consagra el postulado de confidencialidad de los registros prohibiéndose las pesquisas genéricas para inquirir a las personas acerca de las formas en que desarrollan su contabilidad o no lo hacen.

#### Exhibición de libros o registros contables

Se establecen los casos por los cuales determinados interesados podrían tomar conocimiento de las registraciones, lo que se llama técnicamente "exhibición".



Dicha exhibición se encuentra limitada a los casos enunciados en la norma, debiéndose ponderar aquellos supuestos que no encuadren plenamente en el articulado. Es así que se requiere de un proceso judicial y de la decisión de un juez que analice el pedido.

### ***Prohibición de investigaciones de oficio***

Se mantiene entonces la prohibición de las pesquisas de oficio.

Se contempla la posibilidad de supuestos contemplados en leyes especiales.

### ***Lugar previsto para la prueba***

Se dispone que la prueba contable se tendrá que realizar en el lugar del domicilio del titular, independientemente de que el conocimiento del litigio le corresponda a un juez de otra jurisdicción, librándose un exhorto con las formalidades pertinentes. Se interpreta que se trata del domicilio legalmente constituido (domicilio legal).

## **COMENTARIOS FINALES**

---

### **Sujetos obligados**

#### ***Personas jurídicas privadas***

En primer lugar, se hallan obligadas a llevar la contabilidad las personas jurídicas privadas. Según el artículo 148 del CCyCo., son personas jurídicas privadas las sociedades; las asociaciones civiles; las simples asociaciones; las fundaciones; las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas; las mutuales; las cooperativas; el consorcio de propiedad horizontal; toda otra contemplada en disposiciones del CCyCo. o en otras leyes, y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

El CCyCo. innova en esta cuestión, ya que extiende la obligación de llevar la contabilidad a toda persona jurídica de carácter privado, incluyendo a las que no tienen fines de lucro. El artículo 43 del Código de Comercio limitaba ese deber a todo comerciante.

#### ***Personas humanas***

También tienen la obligación de llevar la contabilidad las personas humanas que realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios.

El CCyCo. admite dos categorías de "personas humanas", una general y otra especial sujeta a obligaciones contables y también a practicar una inscripción de antecedentes o publicidad. Dicha categoría "especial" está compuesta por dos clases de personas humanas: 1. las que realizan una actividad económica organizada; y 2. las que son "empresarios", en el sentido de ser titulares de una empresa o de un establecimiento comercial, industrial o de servicios.

### **Sujetos voluntarios**

Aquellas personas que no se encuentran obligadas a llevar contabilidad, pero que deseen hacerlo, deben solicitar su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros. En ese caso, las personas que decidan llevar su contabilidad, pueden voluntariamente inscribirse como lo prescribe el CCyCo..

### **Sujetos eximidos**

#### ***Profesiones liberales***

Las personas humanas que ejercen una profesión liberal no tienen obligación legal de llevar la contabilidad. Solamente en el caso de "Sociedades externas para el ejercicio profesional" existe la obligación legal de llevar contabilidad. Se trata del caso en que todas las relaciones frente a clientes, infraestructura y terceros en general, las contrata la sociedad por su cuenta y bajo su nombre o razón social, siendo la sociedad quien factura, presta los servicios y los cobra. Los profesionales son los socios que realizan los aportes de industria o capital y la administran, repartiéndose los resultados.

#### ***Personas humanas que realizan actividades agropecuarias o conexas***

Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones relacionadas con la contabilidad y estados contables del CCyCo. las personas humanas que desarrollen actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Diversos factores han provocado una transformación en el mundo agropecuario, generando la creación de grandes empresas u organizaciones especializadas que, por su envergadura, no pueden ser eximidas de la obligación de llevar contabilidad.

### **Inconveniencia por el volumen de su giro**

En ciertos casos, a pesar de realizar actividades comerciales, no se justifica obligar al sujeto a llevar la contabilidad por el escaso volumen del giro de sus negocios. Por ende, la norma posibilita eximir a dichas personas a cumplir con la obligación legal. En definitiva, ello lo debe determinar cada jurisdicción local.

En otras palabras, se permite a la Autoridad de Aplicación local, es decir, quien ejerza la función de Órgano Registral, liberar totalmente de la obligación de llevar contabilidad argumentando que el volumen o giro de actividades hace inconveniente imponer dicha obligación.

### **Documentación y contabilidad en la ley general de sociedades**

La ley 26994 no ha modificado la Sección IX del Capítulo I de Disposiciones Generales de la ley 19550, que se refiere a la documentación y la contabilidad, de los artículos 61 al 73, por lo que sus estipulaciones conservan plena vigencia. La referencia al artículo 53 del Código de Comercio que efectúa el artículo 61 de la ley 19550 debería ser reemplazada por las indicaciones del CCyCo. sobre las formalidades impuestas para llevar los libros.

### **Modo de llevar la contabilidad**

De lo consignado en el artículo 43 del derogado Código de Comercio, prácticamente solo subsiste la palabra "contabilidad". Sin embargo algunos de sus conceptos se rescatan en el artículo 321 del CCyCo., que indica el modo de llevar la contabilidad.

Los obligados y los que voluntariamente decidan llevar contabilidad no pueden hacerlo de cualquier forma sino sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deban registrarse.

Se impone que los asientos se respalden con la documentación respectiva. Ahora la documentación deja de ser complementaria y resulta ser la razón de las registraciones. Antes se expresaba que las constancias contables debían complementarse con la documentación respectiva.