

Apostillas sobre libros y contabilidad de las sociedades por acciones simplificadas (SAS) **Verón, Alberto Víctor**

I. La contabilidad e informática de los últimos tiempos

Carlino (1) traza una semblanza de la normativa argentina sobre los libros de comercio y el fenómeno de la informática actual, y que podemos bocetar así sus características tradicionales:

1) Hasta la sanción de la ley 19.550 la legislación en cuanto a libros de los comerciantes estaba centrada exclusivamente en el tít. II, cap. II, del Código de Comercio y si bien en ningún momento allí se refería a su asiento en forma manuscrita o manual, al tiempo de la puesta en vigencia del Digesto no se conocía otro sistema para llevarlo a cabo, al punto que las escuelas de comercio egresaban a peritos mercantiles y "tenedores de libros" lo que se aprendía con "tintero involcable" y diversos plumines según la letra a utilizar.

2) Fue la celebrada introducción del art. 61 de la LSC (hoy Ley General de Sociedades - LGS) la que vino a "formalizar" la por entonces incipiente utilización de medios que permitan el procesamiento de los datos contables con mucha mayor velocidad que en 1972, en el que no habían producido aún la colonización masiva por parte de los ordenadores de escritorio conectados en red a costos muchos más bajos, tal como los utilizamos hoy.

3) No es casual que el texto del art. 61 haga mención en su título a los "medios mecánicos", pues se hacía eco de la práctica —aún reservada a ciertas empresas que podían costearla— de llevar la contabilidad "mecanizada", pues intervenían engendros electromecánicos motorizados de grandes rodillos en los que se introducían simultáneamente sábanas de papel, fichas del Libro Mayor y de subdiarios, entre otros, que permitían imprimir de una vez textos comunes en varios ejemplares, y acumular lógicamente diversos totales y subtotales de débitos y créditos en todos esos elementos.

4) Sucedió entonces que aquellas sábanas debían imprimirse con "tinta copiativa" para poder así reimprimirlas por copia indirecta mediante el uso de planchas gelatinosas que obraban como sellos al prensarse sobre los folios rubricados, lo que reveló la conveniencia de que dichas sábanas sean directamente los folios rubricados a los que debía eximirse de cumplir con el encuadernado, formalidad a la que se refiere concretamente el art. 61 de la ley 19.550.

5) Los libros siguen y seguirán existiendo y llamándose como deban llamarse según su finalidad. Por lo tanto, no serán nunca sustituidos porque, de ser así, el comerciante —la sociedad comercial— dejaría de cumplir con las disposiciones del Código de Comercio que manda llevarlos (2).

6) Lo que se estará sustituyendo es el soporte en el cual se asientan o registran sus datos, que migra desde el papel, encuadernado, foliado y rubricado hacia el archivo electrónico, rubricado. El encuadernado y el foliado respondían al estado de la técnica de preservación e integridad de los datos, y las reglas de llevado aseguraban la inalterabilidad de los contenidos al tiempo de la sanción del viejo Código. El libro como documento electrónico, con técnicas de seguridad informática, responde con mayores estándares de seguridad a esos atributos.

II. Obligación de llevar contabilidad y fundamentos del deber contable

La justicia no estuvo ajena a los fundamentos sobre el deber contable, al considerar que la obligación de llevar libros de contabilidad se justifica por: 1) el interés del comerciante por conocer su estado financiero y orientar correctamente su gestión; 2) el interés de quien contrata con él; y 3) el interés general del comercio (3).

Así también se sentó que el sistema de libros de comercio instaurado por la ley tiene el propósito de hacer conocer inmediatamente el estado de los negocios de la empresa y apreciar si ellos progresan o decaen a fin de que la justicia y los acreedores puedan juzgar sobre la corrección con que fueron llevadas las operaciones mercantiles, y eventualmente, las causas de la mala situación del comerciante en caso de concurso o quiebra. Ella es el reflejo de la vida económica y de la marcha de los negocios de la sociedad; y el sistema sobre el que se basa tiene en mira la protección de los socios, del comercio en general y del interés social más que la

utilidad particular del comerciante (4).

Aun cuando en nuestros días la contabilidad puede ser cumplida mediante la utilización de medios mecánicos o informáticos, los principios sustantivos de este sistema lucen resguardados en tanto debe ser exigida la autorización al Registro Público, el sistema que se aplique debe asegurar su inalterabilidad, y "debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación" (5).

La obligación de llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada en vez de una obligación jurídicamente entendida, se trata de una carga en razón de que su inobservancia no está sujeta a un régimen sancionatorio expreso y directo. Sin embargo, con respecto a las sociedades por acciones, puede inferirse la existencia de sanciones en virtud de lo establecido por el art. 302, LGS.

III. Sistemas de registración contable. Pautas básicas

Se entiende como sistema de registro contable al conjunto de elementos interrelacionados, destinados al registro de las operaciones y hechos económicos-financieros. El mismo comprende los elementos de organización, control, guarda o conservación, exposición y análisis.

Se considerarán apropiados los sistemas de registro contable que cumplan con los siguientes requisitos:

1. Se lleven mediante los registros contables necesarios para disponer de un sistema de contabilidad orgánico, adecuado a la importancia y naturaleza de las actividades del ente.

2. Los registros contables tengan una denominación inequívoca y concordante con la función que cumplan y se evite la superposición de registros que contengan información similar y puedan inducir a confusión.

3. Ofrezcan elevado grado de inalterabilidad de las registraciones volcadas, el que estará sustentado en controles internos de tipo administrativo contable y otros de tipos operativos o programados, aplicables sobre la información de entrada, su procesamiento e información de salida. Dicha inalterabilidad buscará impedir que se genere más de un proceso de registración por cada hecho económico y que asimismo, toda anulación de cualquier proceso, se logre a través de un asiento de ajuste.

4. Permitan determinar la evolución y situación del patrimonio, incluyendo los resultados obtenidos, individualizar los registros y datos de análisis en que se basan los informes contables y su correlación con los documentos o comprobantes respaldatorios y localizar éstos a partir de los registros contables y viceversa, para lo cual los primeros deberán ser archivados en forma metódica que facilite la interrelación.

5. Permitan obtener acceso como parte de la operación habitual, debiendo estar respaldado por normas escritas aprobadas por el órgano de administración de la sociedad y copiada en el libro de Inventarios y Balances o en un libro especial que cumpla con los requisitos formales impuestos por el Código Civil y Comercial de la Nación, leyes complementarias y especiales así como lo requerido por las Normas de la IGJ.

La autoridad de contralor, además, reglamenta el modo como se otorga la autorización del empleo de ordenadores, medios mecánicos, magnéticos u otros previstos en el art. 61 de la LGS; y también, adicionalmente, la consideración de situaciones especiales; la autorización de digitalización de documentación contable; el procedimiento; la obligatoriedad de la autorización previa y libros anteriores; los sistemas de registración contable en listado de hojas móviles, en compact disc, otros discos ópticos y microfilms; la información periódica sobre medios mecánicos, magnéticos u otros; y el informe de actualización técnica.

Retomando el examen de los libros obligatorios, y sin perjuicio de la exigibilidad de los registros digitales a las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS) (art. 58 de la ley 27.349), esto es que las SAS deben llevar obligatoriamente el Libro de Actas, el Libro de Registro de Acciones, el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Balances, individualizados por medios electrónicos ante el Registro Público, debe tenerse presente, con carácter supletorio y adecuado a la naturaleza de las SAS, los libros que resultan obligatorios llevar por las Sociedades Anónimas, a saber: i) Actas de Asambleas; ii) Actas de Directorio; iii) Depósito de acciones y Registro de Asistencia a Asambleas; iv) Registro de Accionistas; v) Inventarios y Balances; vi) Diario; vii) IVA compra e IVA Ventas.

IV. Documentación de respaldo, pruebas y régimen de correspondencia

Las registraciones contables deben ser complementadas con la documentación respectiva, de manera que resulten con claridad los actos de la gestión de la empresa y su situación patrimonial. La complementación documental de las constancias contables debe entenderse como el nexo entre los asientos y los documentos existentes que justifiquen la naturaleza de las operaciones registradas.

La prueba producida por medio de los libros de comercio llevados en forma es plena y concluyente cuando no se produce otra plena prueba en contrario a través de sus libros.

Aun cuando los libros sean llevados en legal forma, es condición para su valoración, que las registraciones contables se complementen con la documentación respectiva, máxime aun si se ha optado por la registración por medios mecánicos, en cuyo caso requiere que tal sistema de contabilización permita la posibilidad de individualizar las operaciones y su verificación.

Reitérase entonces: 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 que esté presente la exigencia de que dicha documentación esté reconocida ni su autenticidad probada para avalarlos

Con relación al régimen de la correspondencia, ya en la primera década del siglo XXI viene a cuento las reflexiones de Carlino en punto a lo que titula "del libro copiador de cartas al copiador de e-mail" (6), en cuanto a que los servicios de e-mail o correo electrónico han reemplazado dramáticamente a la correspondencia papel transportada físicamente (puede ser escaneada y transportarse electrónicamente) y si todavía subsiste, es por una minoría residual de resistencia cultural que se aferra al papel firmado a mano, del mismo modo inútil que intentó resistir a la lapicera atrincherada en la pluma con tintero, y a la máquina de escribir refugiada en el manuscrito.

V. La contabilidad societaria y el contralor administrativo

Pese a la disparidad de contenido de la ley 27.349 sobre el régimen de contabilidad de las SAS, no alude a ningún mecanismo registracional en especial, por lo que consideramos de aplicación base lo previsto en la LGS 19.550, y fundamentalmente la reglamentación aludida por el régimen de las SAS que complementará o sustituirá las normas actualmente previstas para las sociedades de la LGS en materia de contabilidad societaria.

Destacamos que el art. 61 de la LGS regula un sistema especial de carácter opcional, esto es, la sustitución de los clásicos libros de comercio por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el libro de Inventarios y Balances, que resulta —por tanto— irremplazable por esos medios, aunque para el caso de las SAS, como vimos, este libro debe llevarse en forma digital.

El art. 61, LGS 19.550, inicia el sistema de la secc. IX del cap. I, LGS, integrando el régimen de lo que denomina De la documentación y contabilidad. En rigor, los arts. 62 a 67, 69 y 72, implementan todo un sistema de información, contenido, presentación y aprobación de los estados contables, principalmente; en tanto, los arts. 68, 70 y 71 prescriben sobre los dividendos, reservas y ganancias; por último, y en términos también generales, puede decirse que los arts. 61 y 73 incorporan normas relativas a los libros societarios.

Indica Roitman (7) que los objetivos de la contabilidad societaria y la forma de llevar las registraciones son:

- 1) Permitir el juzgamiento de las actuaciones de los administradores, directores y síndicos.
- 2) Constituir un medio para formular periódicamente los estados contables.
- 3) Facilitar la confección de la memoria para que los accionistas estén informados sobre el resultado de la gestión.
- 4) Facilitar el control del Estado y la percepción fiscal.
- 5) Determinar los resultados.
- 6) Establecer un marco jurídico en las relaciones con terceros (la contabilidad como medio probatorio).

Con respecto a la autorización por la autoridad de contralor, sea que establezcan una reglamentación especial para las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS) o que no lo haga, siempre será provechoso tener en cuenta el régimen de registración contable previsto por los arts. 326 a 335 de la resolución general 7/2015 de la Inspección General de Justicia, cuyo comentario el lector podrá leer en nuestra reciente obra:

"Sociedades por Acciones Simplificadas", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2017, cap. XVI, sin perjuicio de resaltar aquí telegráficamente su contenido, a saber:

1. Libro de Inventarios y Balances.
2. Registros por ordenadores, medios mecánicos, magnéticos u otros.
3. Situaciones especiales
4. Autorización de digitalización de documentación contable.
5. Procedimiento y aprobación tácita.
6. Obligatoriedad de la autorización previa, y libros anteriores.
7. Sistemas de registración contable en listados de hojas móviles.
8. Sistemas de registración contable en compact disc, otros discos ópticos y microfilmes.
9. Información periódica medios mecánicos, magnéticos u otros.

VI. La aplicación del Código Civil y Comercial sobre la contabilidad, libros y documentación

El art. 320 del Cód. Civ. y Com. estipula 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.

Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta sección del Código Civil y Comercial 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.

El Código Civil y Comercial concluye con la discusión de si se trata de una carga, deber u obligación, marcándose contundentemente que están obligados a llevar contabilidad.

Como para añadir una "reglamentación" más integrando una censurable dispersión en la temática normativa de los libros y contabilidad, en los arts. 322 y ss., regula los libros obligatorios; la inscripción registral y formalidades intrínsecas y extrínsecas de éstos; el modo de llevar los libros Diario, Caja y Auxiliares, y el libro de Inventarios y Balances; la conservación de éstos y su sustitución; los medios de prueba; las pesquisas y exhibición de los registros; y los principios contables; lo que puede leerse en la obra sobre las SAS citada más arriba.

(1) CARLINO, Bernardo P., "La afortunada parábola del art. 61 de la ley de sociedades comerciales", Errepar "Práct. y act. soc.", nro. 193, agosto/2013, ps. 3/4.

(2) Actualmente debiera leerse: "...dejaría de cumplir con las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación..., ya que el Código de Comercio referido fue derogado por esta Reforma Unificadora".

(3) CNCom., Sala B, 03/04/2002, "Carlos A. Fontanet y Cía. SA s/ quiebra s/ acción de responsabilidad", Ed. Lexis 30.002.780.

(4) CNCiv. y Com. Fed., Sala 3ª, 07/11/2002, "General de Fianzas y Garantías SA Cía. de Seguros c. Instituto Nacional de Reaseguros s/ reaseguros", Ed. Lexis 7/1174.

(5) CNCom., Sala D, 10/12/2009, "Salvador Galucci e Hijos SH c. Megamarmol SA", www.microjuris.com MJJ54291.

(6) CARLINO, Bernardo, "Del libro copiator de cartas al copiator de e-mail", Errepar, "Doct. soc. y conc.", diciembre/2008, ps. 1246/1251.

(7) ROITMAN, Horacio, "Ley de sociedades comerciales", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2006, t. II, ps. 5/8, citando a RICHARD, MUIÑO, GALGANO, ZALDÍVAR, CABANELLAS DE LAS CUEVAS y GRISPO.