

La importancia de la contabilidad legal como medio probatorio en la nueva codificación unificada

Papa, Rodolfo G.

Publicado en: RCCyC 2016 (abril) , 85

Fallo Comentado: [Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala D – 2015-09-22 – Souto, Roberto c. Muñoz de Toro Patagonia S.A. s/ ordinario](#)

Sumario: I. Una aproximación al caso. — II. Los temas adjetivos y sustantivos del decisorio. — III. Las características de la vía procesal instrumentada como acción de cobro por el actor y la naturaleza jurídica de la "excepción de pago". — IV. La calidad de comerciante y la contabilidad legal como medio probatorio en el Código Civil y Comercial. — V. El tratamiento de la contabilidad y los estados contables en el Código Civil y Comercial. — VI. Nuestras conclusiones.

Cita Online: AR/DOC/579/2016

Voces

I. Una aproximación al caso

El fallo que comentamos, dictado por la sala D del tribunal mercantil de la Capital Federal, involucra un típico reclamo de cobro de 12 facturas —presumiblemente impagas, según el actor—, emitidas como resultado de la existencia de una relación comercial subyacente entre los litigantes, que no había sido objeto de disputa.

Frente a la acción de cobro promovida, el demandado opuso una "excepción de pago", alegando y evidenciando haber cancelado un total de 11 de tales documentos, mediante el libramiento de cheques, que fueron depositados en una cuenta del reclamante.

Al contestar la precitada excepción, el actor había admitido la percepción de tales pagos, aunque sostuvo que habían sido imputados a facturas anteriores.

La sentencia de primera instancia rechazó la pretensión del reclamante, con fundamento en que los pagos efectuados por el demandado tenían como destino la cancelación de las facturas objeto de la acción, dado que: a) existía una estrecha relación temporal entre las fechas de emisión de las facturas, y los depósitos realizados; b) la pericia contable destacó el cumplimiento fiscal del actor respecto de dichos documentos, y c) el actor no acreditó que esos pagos se relacionaban con otras deudas.

El litigio llegó a conocimiento de la alzada, vía apelación interpuesta únicamente por el pretense acreedor.

El thema decidendum del litigio se concentró en la imputación que cupo asignarle al pago que había sido efectivizado por el demandado, ya que mientras este último señaló que con aquél había quedado saldada la deuda reconocida, el actor alegó que tales pagos habían sido derivados a facturas anteriores.

En otras palabras, la discusión que había propuesto el apelante se había direccionado en determinar la imputación que debía darse al pago realizado por el demandado, y particularmente, la prueba del destino de los fondos.

En la lectura de los fundamentos que sirvieron de ratio para lo decidido en segunda instancia, que confirmó el pronunciamiento del a quo, encontramos una referencia tanto a temas adjetivos como sustantivos, que compartiremos para su análisis.

II. Los temas adjetivos y sustantivos del decisorio

En lo que respecta al impacto de la ley procesal o adjetiva, y así lo ha sostenido el fallo, no podemos dejar de considerar las particularidades de la vía procesal elegible para instrumentar la pretensión del reclamante, respecto del cobro de su factura, que por sus características, no la tornaban admisible para la utilización de la vía ejecutiva, y adicionalmente, la esencia de la "excepción de pago" opuesta por la parte demandada, que al no haberse incluido dentro de lo tipificado por el art. 347 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, debía reputarse como una excepción o defensa, que no tenía carácter previo.

A nivel del tratamiento de temas sustantivos esgrimidos por la sala D en su fallo, y ante la circunstancia que le incumbía al actor la carga de la prueba en evidenciar una imputación separada del pago realizado por el demandado, el cual había presumiblemente correspondido a facturas anteriores (según los dichos del actor), el tribunal interpretó como decisivo el aporte de la contabilidad que debió haber sido provisto por el actor, atendiendo a su calidad de comerciante, que bajo ninguna circunstancia produjo en tales actuaciones, habiendo el tribunal —en forma adicional— sostenido como de lege ferenda un tratamiento similar sobre esta temática, realizado tanto por el derogado Código de Comercio, como las disposiciones del Código Civil y Comercial (en adelante, en forma indistinta, el "CCyC") (arts. 320 a 331).

Analizaremos, en forma segmentada, ambos niveles de fundamentación desarrollados por la sala D, dada su trascendencia y actualidad.

III. Las características de la vía procesal instrumentada como acción de cobro por el actor, y la naturaleza jurídica de la "excepción de pago"

Dado que el tribunal sentenciante rechazó en forma expresa las características de título ejecutivo de las facturas, cuyo cobro reclamó el actor en su acción, correspondía que aquél hubiera probado no solamente la autenticidad de los documentos, que se habían emitido conforme a un contrato vigente, y además que dicho acreedor hubiera cumplido con su prestación.

La doctrina procesalista ha afirmado que un título ejecutivo extra-judicial posee las cualidades en general del título ejecutivo: necesidad, suficiencia, relatividad y autonomía, agregando que es el ordenamiento legal quien dispone cuáles requisitos debe tener

un título para la promoción de un juicio ejecutivo. El título ejecutivo tiene su razón de ser en la tutela del crédito, toda vez que constituye uno de los medios que la ley le concede al acreedor para la satisfacción de su derecho, la de otorgarle un procedimiento privilegiado para obtener una sentencia casi inmediata, que le abrirá las puertas de la ejecución procesal propiamente dicha. Esta tutela de fuente jurisdiccional —según este autor— se logra mediante la concepción legal de certeza jurídica extrajudicial a ciertos créditos dinerarios formalmente documentados [\(1\)](#).

Es dable recalcar —en definitiva— que la pretensión de la parte actora sobre la base de su reclamo no respondía a las particularidades de un título cuyo cobro podía ser instrumentado a través de la "vía ejecutiva", lo cual obviamente habría tenido un impacto directo sobre la carga probatoria que le debería haber incumbido acreditar a aquélla, sobre la supuesta alegada imputación diferenciada de los pagos realizados por el demandado, que según lo declaró —pero no acreditó— el reclamante, correspondía a facturas anteriores a las que habían sido objeto de su demanda.

En lo que se refiere al posicionamiento que procesalmente adoptó el demandado para contestar el reclamo de fuente creditoria instrumentado fuera del marco de un proceso ejecutivo, teniendo en cuenta —además— que la "excepción de pago" no ha sido incorporada por la legislación adjetiva, entre aquellas incluidas en su art. 347, en consecuencia, y conforme lo ha explicitado esta última, en la contestación de la demanda, el demandado opondrá todas las excepciones o defensas que, según el Código de rito, no tuvieran carácter previo [\(2\)](#).

La doctrina ha señalado que al haber quedado excluidas las excepciones de previo y especial pronunciamiento, correspondía examinar cuáles son esas excepciones o defensas que podría oponer el demandado en su contestación. Así, el responde podría contener dos tipos distintos de afirmaciones, la oposición, mediante una negación de los hechos, y la otra, a través de la alegación de hechos impeditivos o extintivos. En tal sentido, con la oposición de un hecho impeditivo, el demandado niega la existencia de alguna circunstancia para que exista y produzca efectos jurídicos del hecho constitutivo expuesto por el actor. Con el hecho extintivo se afirma el cumplimiento de la obligación pretendida mediante el pago, o deduciendo cualquier otro medio que la hubiera extinguido —citando esta doctrina como ejemplo, lo dispuesto por el art. 724 del derogado Código Civil—. Los hechos deben ser sustentados claramente, explicando las circunstancias del caso, adjuntando la documentación cancelatoria, detallando el incumplimiento del actor, a fin de fundar la excepción. Por ello, concluye este autor, deberá el demandado especificar con claridad los hechos que alegue, como fundamento de su defensa (art. 356, inc. 2º, del CCyC), y con relación a la prueba, era clásica la enseñanza que le hacía soportar la misma al demandado, a fin de fundar la excepción, con respecto al acaecimiento de los hechos extintivos o impeditivos que hubiera introducido en su contestación, vale decir a quien afirme la existencia de un hecho controvertido (art. 377, CCyC) [\(3\)](#).

Parecería —indudablemente— que el comportamiento del demandado en el fallo comentado habría sido consistente con lo afirmado por la precitada doctrina, y así lo ha reconocido la sala D.

IV. La calidad de comerciante y la contabilidad legal como medio probatorio en el Código Civil y Comercial

Existe de acuerdo a la construcción del fallo que comentamos, una íntima vinculación entre los aspectos adjetivos como sustantivos que debería haber observado el actor a los fines de haber sido admitida su pretensión, ya que, como lo sostuvo la sala D, por su falta de eficacia jurídica, la factura no tenía valor por sí sola para demostrar la ejecución del contrato, y no podía tener ninguna validez en cuanto a los hechos materializados de ejecución, unilateralmente afirmados por su emisor, que condujo a concluir al tribunal, en sustento al rechazo de la demanda, a que el incumplimiento de tal carga probatoria por parte del actor (la imputación diferenciada del pago realizado que correspondía a facturas anteriores a las reclamadas), lo cual —y éste es el aspecto sustantivo que abordaremos a continuación—, dada su calidad de comerciante, que era desplegada en forma habitual en el desarrollo de negocios de productos químicos e insumos en la industria enológica y alimentos, le imponía llevar una contabilidad regular al amparo de la derogada Codificación dual, obligación que de lege ferenda —según el tribunal— se ha mantenido en lo sustancial inalterable en la nueva Codificación unificada, y que, en definitiva debería haber sido aportada por el reclamante, en sustento a su pretensión.

La doctrina ha señalado que los estados contables son una representación estructurada de la posición financiera y del desempeño financiero de una entidad. Su objetivo es proveer información sobre la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de un ente, que sea útil para un rango amplio de usuarios en la toma de decisiones económicas. También muestran los resultados de la gestión de la administración en relación con los recursos que le han sido confiados. Para alcanzar estos objetivos dichos estados proveen información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (incluye ganancias y pérdidas), otros cambios en el patrimonio y flujos de efectivo de una entidad [\(4\)](#).

Es importante señalar que el cumplimiento de los deberes contables de un administrador societario comprende una diversidad de actividades, entre las que ha enunciado las siguientes: llevar la teneduría de los registros y libros contables (diario, inventario y balances y otros), así como la conservación de la documentación respaldatoria de aquéllos; practicar en forma periódica y constante los asientos en los libros y conservar la documentación respectiva; confeccionar y someter periódicamente a los socios los estados contables anuales y la documentación complementaria, y proceder a asentar con exactitud y fidelidad las operaciones concertadas, de tal forma que tales registraciones brinden un "cuadro verídico" de su situación patrimonial, de modo de satisfacer al estándar de "imagen fiel" del patrimonio administrado [\(5\)](#).

Asimismo, en la elaboración de los estados contables, la doctrina ha sostenido que existe una obligación previa del directorio, consistente en configurar un buen sistema interno de contabilidad y de auditoría, que se ajuste a las pautas del art. 43 y cons. del (derogado) Código de Comercio, y en velar por su permanente mantenimiento y actualización, contratando al personal, a los profesionales y servicios idóneos para ello, teniendo en cuenta la magnitud de la empresa. Dentro de estas decisiones se enmarca la cuestión de la designación del contador y del auditor interno, así como también la de optar por medios informáticos de contabilización [\(6\)](#).

La doctrina había reconocido —con antelación a la vigencia del Código Civil y Comercial— que los comerciantes se encuentran obligados a llevar una contabilidad integrada por los libros de comercio que debe llevar, y la documentación complementaria que justifica los asientos mercantiles en ellos. Según este autor, el dec. 4777/1963 había modificado fundamentalmente el sistema receptado por el Código de Comercio, y con las sustituciones de los textos de los arts. 43, 44, 51, 52, 53 y 67, había cambiado radicalmente el sistema, acercándolo a las necesidades de comercio contemporánea [\(7\)](#).

Como resultado de la derogación del Código de Comercio, y la consiguiente vigencia de la nueva Codificación unificada, desde el pasado 1/8/2015 se han incorporado sus arts. 320 a 331, que han regulado en lo sustancial el régimen que sobre esta materia introdujo este último, como lo ha reconocido el fallo objeto de nuestro comentario.

El nuevo Código en su art. 320 obliga a llevar libros contables a todas las personas físicas o jurídicas que desarrollan alguna actividad económica organizada, quedando eximidas las primeras en la medida en que desarrollen actividades profesionales o actividades agropecuarias que no estén organizadas en forma de empresa. De esta forma, quedan obligadas a llevar libros contables todas las personas de carácter privado, incluso aquellos que no tengan fin de lucro. Anteriormente, el Código de Comercio limitaba la obligación de llevar libros contables solamente a los sujetos definidos como comerciantes [\(8\)](#).

Al amparo de la aplicación de la normativa de fuente jurídico-contable incorporada por aquél, se han regulado los siguientes aspectos en materia de "contabilidad y estados contables": sujetos obligados y exenciones (art. 320 del CCyC); modos de llevar la contabilidad (art. 321 del CCyC); registros indispensables (art. 322 del CCyC); libros (art. 323 del CCyC); prohibiciones (art. 324 del CCyC); forma de llevar los registros (art. 325 del CCyC); estados contables (art. 326 del CCyC); libro diario (art. 327 del CCyC); conservación de la documentación (art. 328 del CCyC); actos sujetos a autorización (art. 329 del CCyC); eficacia probatoria (art. 330 del CCyC), e investigaciones (art. 331 del CCyC).

Asimismo, el nuevo Código unificado ha incluido otras disposiciones de fuente contable, con impacto sobre asociaciones civiles (arts. 173 y concs. del CCyC); consorcio de cooperación (arts. 1475/1476 del CCyC); tiempos compartidos (art. 2097 del CCyC), pero ha dejado a su vez subsistente las previsiones en materia de contabilidad y estados contables de la ahora denominada por la nueva Codificación unificada, como "Ley General de Sociedades" (arts. 61 a 73 de la ley 19.550), sin realizar modificación alguna a su contenido [\(9\)](#).

La doctrina ha explicitado, sobre la base de la interpretación de la normativa en materia de la nueva Codificación de nuestro Derecho Privado, la existencia de cuatro categorías de sujetos obligados a llevar contabilidad, conforme al siguiente detalle: a) personas jurídicas privadas (art. 148 del CCyC); b) entes contables determinados sin personalidad jurídica, englobando a los contratos asociativos que metodológicamente han pasado a ser regulados como contratos nominados bajo el nuevo Código unificado (en lugar de su previo tratamiento por la legislación societaria) (abarcando a las agrupaciones de colaboración; las uniones transitorias, y los consorcios de cooperación); c) las personas humanas que desarrollen ciertos emprendimientos, como el ejercicio de una actividad económica organizada y la titularidad de una empresa o de un establecimiento comercial, industrial o de servicios, y d) los agentes auxiliares del comercio regidos por normas especiales, como los casos de martilleros y corredores [\(10\)](#).

V. El tratamiento de la contabilidad y los estados contables en el Código Civil y Comercial [\(11\)](#)

En materia contable, recalamos, la nueva codificación unificada derogó el Código de Comercio, que incluía todo lo atinente a su régimen en materia de libros de comercio (arts. 43 a 67), y si bien ha sustituido algunos artículos de la ley 19.550, ha mantenido inalterable todo lo inherente a las normas en materia de documentación y contabilidad (arts. 61 a 73).

La doctrina ha sostenido que la nueva Codificación unificada ha mantenido el sistema de los registros contables, como "carga", y no obligación, al no establecer sanción concreta alguna por la falta de un sistema legal contable, sino la consecuencia en materia de la prueba en juicio (art. 330 del CCyC), y manteniendo la prohibición de investigaciones (art. 331 del CCyC) [\(12\)](#).

En lo que respecta a los sujetos obligados a llevar contabilidad en el marco del Código Civil y Comercial (art. 320 del CCyC), comprende —reiteramos— a las personas jurídicas privadas (art. 148 del CCyC); entes contables determinados sin personalidad jurídica (agrupaciones de colaboración, uniones transitorias y consorcios de cooperación) (arts. 1442/1478 del CCyC), personas humanas que desarrollen ciertas actividades económicas organizadas (englobando a los comerciantes y empresarios como titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial o de servicios), y los agentes auxiliares del comercio.

Están exentas —como principio general— bajo el ámbito de aplicación del precitado art. 320 las personas físicas que desarrollen profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas ni organizadas en forma de empresa, y también podrán ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que por el volumen de su giro resulten inconvenientes, según determine cada jurisdicción local.

En lo que se refiere al modo de llevar contabilidad, la nueva Codificación unificada estableció que debe tener bases uniformes, evidenciando un cuadro verídico de transacciones, y permita la individualización de operaciones y cuentas, que los asientos se encuentren respaldados con documentación y cuente con un archivo metódico que posibilite su localización y consulta (art. 321 del CCyC).

Siguen siendo registros indispensables el libro diario y el de inventarios y balances, y se agregan los registros para integrar un sistema contable por la importancia y naturaleza de las actividades y los registros especiales que se impongan legalmente (art. 322 del CCyC) [\(13\)](#).

En comparación con el derogado Código de Comercio, se ha mantenido el contenido de sus arts. 48 y 52.

El interesado debe llevar contabilidad mediante la utilización de libros que deberán estar encuadernados para su rúbrica en el Registro Público, o bien tenga autorización para el llevado de otra forma. El Registro Público deberá llevar una numeración de consulta pública (art. 323 del CCyC).

Entre las prohibiciones, se enuncian las siguientes: alterar el orden de los asientos, dejar blancos para intercalar o adicionar entre los asientos, interlinear, raspar, enmendar o tachar, mutilar parte alguna de los libros, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliaturas como también cualquier otra circunstancia que afecte la inalterabilidad de registraciones (art. 324 del CCyC) [\(14\)](#).

En lo que se refiere a la forma de llevar libros y registros, la nueva Codificación unificada ha puntualizado que deberán ser llevados en forma cronológica, utilizados sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada, llevados en idioma y moneda nacional, permitiendo determinar en cada ejercicio anual la situación patrimonial, su evolución y resultados, mientras que los libros y registros deben permanecer en el domicilio de su titular (art. 325 del CCyC).

En lo que respecta a los estados contables que deberán ser confeccionados, se ha optado por un requerimiento mínimo que comprende un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances (art. 326 del CCyC), los cuales no han alcanzado para conformar una representación estructurada de información financiera histórica, incluyendo la información complementaria relacionada [\(15\)](#).

La nueva Codificación unificada —en materia de estados contables— se ha apartado de lo estatuido por la Ley General de Sociedades, ya que esta última mantiene al balance, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y cuentas complementarias (arts. 63 a 65 de la ley 19.550). Asimismo, sigue vigente la que hace referencia al estado de origen y aplicación de fondos (art. 62 de la ley 19.550) [\(16\)](#).

En el libro diario se deberán registrar todas las operaciones con efecto en el patrimonio, asentadas en forma individual o en registros resumidos que cubran períodos no mayores al de un mes (art. 327 del CCyC).

En los subdiarios, los resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas, deben cumplir con las formalidades y condiciones legales. El registro caja y todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registración contable integra el diario y, en consecuencia, deberán cumplir las formalidades establecidas para el diario.

Los libros contables deberán ser conservados por un plazo de diez años, excepto que leyes especiales fijen un plazo mayor. Dicho plazo se contará desde la fecha del último asiento (art. 328 del CCyC). En los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre éstos. Los comprobantes respaldatorios desde su fecha. Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista en el art. 331 del CCyC, hasta que se cumplan los plazos indicados anteriormente (art. 328 del CCyC).

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 en soporte que no sea preparada en papel, microfilm, discos ópticos, u otros medios aptos. La petición deberá contener una descripción del sistema con dictamen de contador público y antecedentes en su utilización (art. 329 del CCyC).

Se ha permitido la autorización para llevar ordenadores y otros medios mecánicos, magnéticos y electrónicos para todos los sujetos obligados y no solamente para las sociedades mercantiles. Además, se permite conservar tal documentación en soportes que no se encuentren en papel. No subsiste un Registro Público de Comercio, sino sólo un Registro Público. Nada se ha especificado en el nuevo Código unificado respecto de cuáles actos serán inscribibles, procedimientos y efectos registrales [\(17\)](#).

La contabilidad llevada en legal forma debe ser admitida en juicio como prueba, como principio general. Sus registros prueban contra quien la lleva, sin admitir prueba en contrario (art. 320 del CCyC).

La contabilidad regular prueba a favor de quien la lleva, cuando en un litigio el otro sujeto no presentare registros contrarios (art. 320 del CCyC).

Cuando resultare prueba contradictoria de los registros de las partes litigantes, el Juez debe prescindir de este medio; si se tratare de un litigio contra quien no estuviera obligado, la contabilidad sirve como principio de prueba (art. 320 del CCyC).

Ninguna autoridad bajo cualquier motivo, excepto por leyes especiales, puede realizar pesquisas de oficio, para inquirir si las personas llevan o no registros ajustados a Derecho. Las pesquisas de oficio son las que se practican sin instancia de parte y sin costas (art. 331 del CCyC).

La exhibición general de los registros o libros contables sólo pueden decretarse a instancia de parte y con alcance en juicios de sucesión, participación en lo común, contratos asociativos, sociedad, gestión por cuenta ajena, y en el caso de liquidación, concurso o quiebra (art. 331 del CCyC).

La prueba sobre la contabilidad debe efectuarse en el domicilio de su titular, y requerirse la exhibición de los libros en cuanto tengan relación con la cuestión controvertida de que se trata, así como para establecer si el sistema contable del obligado cumple con las formalidades y condiciones legales (art. 331 del CCyC).

VI. Nuestras conclusiones

Adherimos al decisorio adoptado por la sala D, esencialmente por su sustentabilidad tanto en los aspectos adjetivos como sustantivos abordados.

Especialmente, en relación con este último nivel, no podemos dejar de ponderar la relevancia que sigue manteniendo el llevado de una contabilidad regular por parte de aquellas personas humanas y jurídicas que se encuentran en el comercio, o a tenor de la literalidad del art. 320 de la nueva Codificación unificada, respecto de quiénes realizan —como principio general— una actividad económica organizada, y que —en definitiva— el Tribunal, si bien ha resuelto la litis, aplicando las disposiciones vigentes con antelación a la sanción del Código Civil y Comercial, ha reconocido como de lege ferenda que —en lo sustancial— se había mantenido el régimen en materia de contabilidad legal —amparado durante la vigencia del Código de Comercio— y que, a partir del pasado 1/8/2015, se cristalizó en sus arts. 320 a 331.

En otras palabras, podría interpretarse que la sala D ha consagrado —en forma pretoriana— la supervivencia de las disposiciones que, en materia de registraciones y libros contables contenía el derogado Código de Comercio, ahora materializadas en los precitados artículos de la nueva Codificación unificada.

Por nuestra parte, nos atreveríamos a sostener que, a una similar solución hubiera llegado la sala D, de haber aplicado los arts. 320, 322, 323, 330 del Código Civil y Comercial, atendiendo a una circunstancia anecdótica, aunque no menor, basada en la fecha de su dictado, que ha sido posterior a la de la entrada en vigor del nuevo Código, que consecuentemente hubiera tornado aplicable sus disposiciones.

En tal sentido, la doctrina señaló que en virtud de lo dispuesto por su art. 7º, la nueva Codificación se aplica a todos los expedientes en trámite, cualquiera que sea la etapa procesal en la que se encuentren, siendo indiferente si hubiera sentencia dictada. Dicha norma tiene como excepciones los hechos dañosos (como podría ser una acción de daños y perjuicios), ocurridos antes de su entrada en vigencia, que deberían ser resueltos de acuerdo al viejo Código Civil, y las cuestiones de los consumidores, a las que se les aplicará la ley más favorable al consumidor (18).

(1) (1) FENOCHIETTO, Carlos E. y colabs., Curso de Derecho Procesal. Parte Especial, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, ps. 356/357.

(2) (2) Art. 356 (primera parte) del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

(3) (3) FENOCHIETTO, Carlos E. y colabs., Curso de Derecho Procesal, cit., ps. 90/91.

(4) (4) IASB, International Accounting Standard Board, NIC/IAS 1, "Presentación de estados financieros" (septiembre 1997), cit. por Casal, Armando M., "Registros contables y estados contables en el Código Civil y Comercial de la Nación", en AA.VV., Código Civil y Comercial de la Nación. Aspectos relevantes para contadores, Errepar, Buenos Aires, 2015, p. 202.

(5) (5) FAVIER DUBOIS (p), Eduardo M. — FAVIER DUBOIS (h), Eduardo M., "Las obligaciones contables de los directores. Un caso de Derecho Contable", Revista Doctrina Societaria, Errepar, nro. 278, enero 2011, ps. 5 y ss. Resaltan estos autores la especial importancia del cumplimiento de tal deber, por ser la contabilidad el mecanismo natural de la obligación de rendición de cuentas de los administradores a favor de los socios y del correlativo derecho de información por parte de estos últimos.

(6) (6) FAVIER DUBOIS (h), Eduardo M., "Responsabilidades contables de los directores. El caso de la confección de los estados contables", en AA.VV., La responsabilidad de los administradores en las sociedades y los concursos, Instituto Argentino de Derecho Contable — Legis, Buenos Aires, 2009, ps. 143 y ss.

(7) (7) HALPERIN, Isaac, Curso de Derecho Comercial, vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1982, ps. 178/179. Según este autor, la teneduría de libros halla un triple fundamento: a) el interés del comerciante; b) el interés de los terceros que tratan con él, comerciantes o no, que deben hallar en esos libros el reflejo de las operaciones celebradas y pueden utilizarlos como prueba a su favor, y c) el interés general, representado por el Estado, para el supuesto en que sea necesario reconstruir la actuación del comerciante, para el ejercicio de su poder de policía, para el caso de quiebra, y también para el resultado de esa actividad en la percepción de los impuestos.

(8) (8) CETERI, José Luis, "Las modificaciones en el Código Civil y Comercial y su impacto en tributos y relaciones civiles y comerciales", diario El Cronista, Suplemento Fiscal y Previsional, del 14/9/2015, p. II.

(9) (9) CASAL, Armando M., "Registros contables y estados contables en el Código Civil y Comercial de la Nación unificado", cit., ps. 449 y ss.

(10) (10) FAVIER DUBOIS (p), Eduardo M. — FAVIER DUBOIS (h), Eduardo M., "Los sujetos obligados a llevar contabilidad en el texto del Código Civil y Comercial en trámite", Revista Doctrina Societaria y Concursal, Errepar, nro. 320, enero 2013.

(11) (11) En el contenido de este punto hemos citado en forma no literal la información incluida en la presentación realizada por Armando M. Casal, durante el seminario de capacitación "Nuevo régimen societario, asociativo y contable a partir del Código unificado: principales aspectos", organizado por Errepar Capacitación, realizado el 2/10/2015.

(12) (12) FAVIER DUBOIS (p), Eduardo M. — FAVIER DUBOIS (h), Eduardo M., "Avances, retrocesos y oportunidades perdidas en el Proyecto de Código Civil en materia de sistemas de registros contables", Revista Doctrina Societaria y Concursal, Errepar, agosto 2014, nro. 321, p. 820.

(13) (13) No se ha previsto expresamente el contenido del libro inventarios y balances (art. 322, inc. b), del CCyC), al haberse eliminado las disposiciones incluidas en el derogado Código de Comercio (arts. 48 y 52 de este último).

(14) (14) La redacción del actual art. 324 es similar a la del derogado art. 54 del Código de Comercio.

(15) (15) Se ha eliminado un párrafo clave del derogado Código de Comercio, en virtud del cual todos los balances debían expresarse con veracidad y exactitud, y sus partidas se formularán teniendo como base las cuentas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración (art. 51).

(16) (16) Tampoco se ha tenido en cuenta la sugerencia de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas basada en incluir como parte del contenido de este texto que los estados contables se confeccionarán según las normas técnicas profesionales emitidas por los organismos profesionales de Ciencias Económicas que ejerzan el poder de policía profesional por delegación de los poderes públicos y por los organismos de control específicos con competencia local. En los casos de aquellos sujetos obligados a llevar contabilidad, según lo establecido por el art. 320, los estados contables deberán estar acompañados por un informe de auditoría de contador público independiente.

(17) (17) Es dable observar el uso indistinto —por la nueva Codificación unificada— de los vocablos habilitación (de los registros), rúbrica (de los libros), e individualización en el Registro Público correspondiente y autorización de los registros. En mérito a esa circunstancia se aconsejaría utilizar el concepto individualización cuando la normativa quiere referirse específicamente a los registros contables para cumplir con el trámite de habilitación formal en la utilización posterior de éstos. Por otra parte, se aconseja utilizar para ese trámite el vocablo individualización que realmente identifica y representa con más propiedad la actividad para autorizar, anotar y tomar constancia de un determinado registro contable ante la autoridad oficial competente para ese especial propósito. DELL'ECE, Quintino P., "Comentario referido al nuevo ordenamiento normativo sobre la temática de los registros y estados contables establecido por el nuevo Código Civil y Comercial unificado 2014", en CASAL, Armando M., "Registros contables y estados contables en el Código Civil y Comercial de la Nación unificado", cit., ps. 449 y ss.

(18) (18) YARYURA, Maximiliano, "El derecho transitorio y su incidencia en cuestiones y procesos en trámite", diario El Cronista, Suplemento Fiscal y Previsional, del 13/10/2015, p. IV.