

Los registros digitales y libros exigidos a las sociedades por acciones simplificadas (SAS) y su reglamentación

Verón, Alberto V.

Abstract: La idea del artículo es brindar una importante ayuda respecto de los registros digitales y estados contables propiciado por la ley 27.349 para las SAS, ya que se dificulta sobremanera la aplicabilidad normativa de otras disposiciones o regulaciones que corresponde tener en cuenta para este nuevo tipo societario.

I. Preliminares

I.1. Normativas de aplicaciones

El desordenado sistema regulatorio de los registros y estados contables, propiciado por la ley 27.349 para las SAS, dificulta sobremanera la aplicabilidad normativa de otras disposiciones o regulaciones que corresponde tener en cuenta. Nosotros consideramos que además del contenido de la ley 27.349, debe añadirse: 1) la reglamentación que dicten los Registros Públicos y/o autoridad de contralor y la AFIP; 2) lo pertinente de la LGS 19.550; 3) lo previsto por el Código Civil y Comercial de la Nación (Cód. Civ. y Com.); 4) las normas técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), también en lo pertinente.

No obstante, y a los fines meramente expositivos nos parece plausible ordenar en tres partes las normas de aplicación en la materia:

1. Régimen general de registros contables del Cód. Civ. y Com.
2. Régimen general de registros contables digitales de la LGS 19.550 y ley 27.439 (SAS).
3. Régimen general de la IGJ.

I.2. Régimen general de registros contables del Código Civil y Comercial de la Nación

Las disposiciones previstas en la ley 27.349 sobre los Registros y Estados Contables de las SAS no están exentas de dificultades aplicativas no solo por su magnitud temática, sino también por la necesidad de compatibilizar su contenido con la LGS 19.550, con las resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y con lo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

A propósito del Cód. Civ. y Com. este impulsó un régimen general en su Libro Primero (Parte General), Título IV (Hechos y Actos Jurídicos), comprendiendo bajo el título Contabilidad la regulación de los arts. 320 a 325 que se refieren a las personas obligadas a llevar contabilidad; al modo de llevarla; a los registros declarados indispensables; a las formalidades de los libros y sus prohibiciones; y, finalmente, a la forma de llevar los registros. Se estima, desde la disciplina contable, que no existió rigor terminológico (por ejemplo, es inapropiado emplear el término "llevar contabilidad" cuando de lo que se trata es de un sistema contable), no obstante (1): i) no cabe dudas que todos los registros contables, indispensables y no indispensables, deben ser rubricados y habilitados por el órgano de control; ii) es positivo que el Cód. Civ. y Com. sea categórico en sus disposiciones sobre la documentación de respaldo de los registros contables tanto en sus archivos, localización y consulta; iii) procura, el Cód. Civ. y Com., difundir el esquema sustancial en materia de requisitos que deben cumplir los registros, trascendiendo las formalidades para que la medición y exposición de las operaciones comerciales y hechos económicos de un ente no pierdan su valor probatorio.

I.3. Régimen general de registros contables digitales de la LGS 19.550 y de la ley 27.349 de Apoyo al Capital Emprendedor

Debe recordarse, en primer término, que el art. 33 de la ley 27.349 declara que la SAS, como nuevo tipo societario, se rige con el alcance y características de su normativa y, supletoriamente, le son aplicables las disposiciones de la LGS 19.550 en cuanto se concilien con las de la ley 27.349. Ello así, la normativa sobre la SAS dedica los arts. 36, inc. 8º, 11, 42, párr. 2º, 48, párrs. 1º y 3º; 59, párrs. 1º y 2º, y 58, párrs. 1º a 4º, que se refieren al instrumento constitutivo el que debe contener —entre otras cláusulas contables y no contables— que toda transferencia de acciones debe ser inscripta en el Libro de Registro de Acciones; que la restricciones o prohibiciones sobre las acciones también deben registrarse en el Libro

de Registro de Acciones; que la SAS deberá llevar contabilidad y confeccionar sus estados contables que comprenderán el estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deberán asentarse en el Libro de Inventario y Balances; que declara como registros digitales que deberán llevar las SAS: 1) Libro de actas; 2) Libro de Registro de Acciones; 3) Libro Diario; 4) Libro de Inventarios y Balances, y, finalmente, a que todos los registros que obligatoriamente deba llevar la SAS se individualizarán por medios electrónicos ante Registros Públicos los que podrán reglamentar e implementar mecanismos a los efectos de permitir a las SAS suplir las utilidades de los registros citados precedentemente mediante medios digitales o mediante la creación de una página web en donde se encuentran volcados la totalidad de los datos de dichos registros, e implementarán un sistema de contralor para verificar estos datos al solo efecto de comprobar el cumplimiento del tracto registral, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

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. Recuérdese entonces que la LGS 19.550 establece en su art. 61 un régimen opcional de registros contables digitales semejantes a los de las SAS (ley 27.349).

Finalmente, y también para tener en cuenta, los considerandos de la res. gral. IGJ 6/2017, expresamente sujeta a las SAS al ordenamiento de su ley 27.349 y, supletoriamente, a las normas de la LGS 19.550 en cuanto se concilien con aquella ley, razón por la cual dispone la res. gral. IGJ 6/2017:

- En su art. 1º que será aplicable a las SAS la reglamentación contenida en la res. gral. 6/2017 y en los casos no previstos expresamente, la res. 7/2015 con sus modificaciones en tanto se concilien con las disposiciones de la ley 27.349.

- En su art. 2º que con respecto a la SAS la IGJ tendrá a su cargo exclusivamente funciones registrales. La SAS no estará sujeta a la fiscalización de esta autoridad de contralor durante su funcionamiento, disolución y liquidación, ni aún en los casos en que su capital social supere el previsto por el art. 299, inc. 2º, de la LGS 19.550.

I.4. Régimen general de la IGJ

La IGJ, en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dictó la res. gral. IGJ 7/2015 (con sus posteriores modificaciones) estableciendo un marco general normativo, entre cuyas disposiciones se encuentran los arts. 326 a 335 referidos a las registraciones contables.

II. Régimen general de registros contables del Código Civil y Comercial de la Nación

II.1. La obligación de llevar contabilidad

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

Como se aprecia, la reforma concluye con la designación de si se trata de una carga, deber u obligación, marcándose contundentemente que están obligados a llevar contabilidad.

Las SAS forman parte de las personas jurídicas privadas —sociedades— referidas en el art. 148 del Cód. Civ. y Com.(2).

II.2. Los libros obligatorios

Tal como emana del art. 322, del Cód. Civ. y Com., se imponen como libros obligatorios mínimos el

Libro Diario, con el fin de anotar las operaciones en orden cronológico, y el de Inventarios y Balances para la anotación en forma detallada de los activos, pasivos y patrimonio neto, al comienzo de las actividades y al cierre de cada ejercicio, así como para la transcripción de los estados contables anuales. Se agrega, también con carácter de obligatorio, todo otro libro o registro que resulte necesario en función de la dimensión y características de la actividad del obligado a los que en forma especial impongan el Código u otras leyes. Tal como lo tienen resuelto los arts. 322 y 329 del Cód. Civ. y Com., son registros indispensables el Diario; el de Inventarios y Balances; aquellos que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exige la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar; los que en forma especial impone el Código Civil y Comercial u otras leyes.

II.3. Inscripción registral de los libros

Conforme con lo indicado textualmente en el art. 323 del Cód. Civ. y Com., "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, del 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 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".

Sin duda, se mejora ostensiblemente el régimen de individualización registral de los libros, pues fija las pautas básicas que debe observar el registro a la hora de "reglamentar" este trámite inscripcional, cuidando que no se exceda en su rol de contralor.

II.4. Formalidades intrínsecas de los libros

En cuanto a la forma del "llevado de los libros", se mantienen las normas de seguridad que hacen a la fe de sus registraciones, imponiéndose en forma expresa para los libros y registros el idioma y la moneda nacional, lo que excluye otras lenguas y unidades de medida técnica o foráneas; y también se mantienen las prohibiciones del derogado Cód. Com. referidas a las formalidades intrínsecas. De atenernos al Anexo A del instructivo de rúbrica en TAD, exhibido por la IGJ, considérase formalidades intrínsecas;

1. El idioma nacional y la moneda nacional. Los libros y registros contables deben ser llevados... en idioma y moneda nacional (art. 325, párr. 1º, Cód. Civ. y Com.).

2. Cronología. Los libros y registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada (art. 325, párr. 1º, Cód. Civ. y Com.),

3. Inalterabilidad. Se trata del art. 324 del Cód. Civ. y Com. que prohíbe:

- i) alterar el orden en que los asientos deben ser hechos;
- ii) dejar blancos que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos;
- iii) interlinear, raspar, emendar o tachar, y todas las equivocaciones y omisiones deben salvarse mediante un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;
- iv) mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura;
- v) cualquier otra circunstancia que afecte la inalterabilidad de las registraciones.

4. Conservación. Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años: i) los libros, contándose el plazo desde el último asiento; ii) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos; iii) los instrumentos respaldatorios, desde su fecha de emisión.

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

5. Verificabilidad, uniformidad, y documentación respaldatoria. 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 archivarse en forma metódica y que permita su localización y consulta (art. 321, Cód. Civ. y Com.).

II.5. Formalidades extrínsecas de los libros

Para quienes no consideran que, en línea con la experiencia crítica formulada al régimen del Cód. Com. anterior, el Código Civil y Comercial guardó silencio sobre esta exigencia que desaparece de su contexto, puede inferirse del Cód. Civ. y Com. que enuncia requisitos formales extrínsecos de los libros a través del art. 322 del Cód. Civ. y Com. respecto del encuadernado foliado y rubricado (3).

II.6. Modo de llevar los libros diario, caja y auxiliares

El art. 327 del Cód. Civ. y Com. con un acertado criterio de síntesis y de actualización terminológica-contable, y en línea con algunas de las observaciones que formulamos en trabajos anteriores al régimen del derogado Cód. Com. establece:

1) 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 superior al mes.

2) Dichos resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en subsidiarios, los que deben ser llevados en las formas y condiciones establecidas en los arts. 323, 324 y 325 del Cód. Civ. y Com., esto es, su individualización registral y las prohibiciones sobre la forma de llevarlo.

3) El registro o libro de 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.

Habrà que adecuar el 4º párrafo del art. 61 de la ley 19.550 sobre la terminología empleada respecto a la periodicidad de las registraciones.

II.7. Libro de inventarios y balances

El Código Civil y Comercial se limitó a mencionar dentro de los registros indispensables al libro de inventarios y balances (art. 322, b); a que los estados contables deben asentarse en el registro de inventarios y balances (art. 326); a prohibir su sustitución por los medios modernos de sistemas registracionales (art. 329, a), y obligar a transcribir la autorización de sustitución de los demás libros en el libro de inventarios y balances (art. 329, penúltimo párrafo).

Lamentablemente, no se ha asimilado la necesidad de regular la registración de este libro en los aspectos que no perdieron actualidad, como su caracterización; fechas de realización y distribución; su concatenación con el ejercicio, y firmas.

II.8. Conservación de los libros

Añadimos y reiteramos que, según lo dispone el art. 328 del Cód. Civ. y Com., y con una técnica superadora del art. 67 del derogado Cód. Com., y excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años: los libros, contándose el plazo desde el último asiento; los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos; los instrumentos respaldatorios, desde su fecha de su emisión.

Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista en el art. 331 del Cód. Civ. y Com., hasta que se cumplan los plazos indicados anteriormente.

II.9. Sustitución de los libros

El art. 329 del Cód. Civ. y Com. se ocupa de la sustitución de libros, haciéndolo en los siguientes términos:

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

1) Sustituir uno o más libros, excepto el de inventarios y balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores y 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.

2) 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 sólo se debe otorgar si los medios alternativos son equivalentes, en cuanto a inviolabilidad, verosimilitud y completitud, a los sistemas cuyo reemplazo se solicita.

Se advierten en este contenido las siguientes diferencias respecto del régimen societario:

- Al referirse a los medios registrales reemplaza "otros" por "electrónicos", dando a entender que el régimen sustitutivo permite incorporar al sistema contable el empleo de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos.

- Con criterio actualizado ordena conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.

- Con acertado criterio impone que el dictamen técnico debe ser suscripto por contador público.

- Se agrega que la autorización solo se puede otorgar si los medios alternativos son equivalentes, en cuanto a inviolabilidad, verosimilitud y completitud, a los sistemas cuyo reemplazo se solicita. Estimamos que este requisito ofrece mucha volatilidad interpretativa, y hubiera sido preferible, si no se lo elimina, facultar al organismo técnico (v.gr., Federación Argentina de Consejo de Profesional de Ciencias Económicas, FACPCE) fijar las pautas respectivas.

II.10. Medio de prueba

El Código Civil y Comercial establece reglas concretas acerca de la eficacia probatoria de la Contabilidad, incluyéndose todas las posibilidades, tanto entre obligados a llevar contabilidad y quienes decidan entre estos y los no obligados. Ello así, el art. 330 del Cód. Civ. y Com. establece:

1) La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescriptos, debe ser admitida en juicio, como medio de prueba.

2) La contabilidad, obligada o voluntaria, prueba a favor de quien la lleva, cuando en litigio contra otro sujeto que tiene contabilidad, obligada o voluntaria, este no presente registros contrarios incorporados en una contabilidad regular. Sin embargo, el juez tiene en tal caso la facultad de apreciar esa prueba, y de exigir, si lo considera necesario, otra supletoria.

3) 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.

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

5) La prueba que resulta de la contabilidad es indivisible.

II.11. Pesquisa y exhibición de los registros

En la elaboración de las normas sobre pesquisa y exhibición de libros, se mantiene el criterio general de confidencialidad, prohibiéndose las pesquisas genéricas a fin de determinar si las personas llevan o no contabilidad legal; y en resguardo de esta confidencialidad, añaden, se limita el examen probatorio a las cuestiones estrictamente en debate, sin perjuicio del examen genérico del sistema contable a fin de establecer si este es llevado de acuerdo con las prescripciones legales.

II.12. Principios contables

Recogiendo las normas dispersas del derogado Cód. Com., en sus arts. 33, inc. 2º, 43, 51 y 52, y art. 61 de la LGS, se determinó en el Cód. Civ. y Com. que 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, resultando auspiciosa esta última frase que enfatizamos. Y lo explica así la Comisión Redactora del Código Civil y Comercial en sus Fundamentos: en cuanto al llevado de la contabilidad, se hace hincapié en la verosimilitud de las registraciones, las que deben reflejar los hechos, instrumentos y documentos que les dan origen, sobre base y criterios uniformes —a fin de evitar distorsiones originadas en las variaciones de los mismos— y con carácter eminentemente inclusivo de todos los actos que pudieran tener efecto sobre el patrimonio del obligado y el resultado de sus operaciones.

En materia de principios o requisitos contables Campo y Garrido (4) exponen los que consideran de aplicación desarrollándolos así:

1. Ubicación. Los registros contables y societarios deben permanecer en el domicilio del titular (art. 325, Cód. Civ. y Com.). Este régimen especial obliga que el archivo digital esté guardado en el domicilio legal como así también conservar dos copias de cada archivo digital en dos localizaciones diferentes a la

antes mencionada, una de las cuales deberá ser virtual. En consecuencia, la sociedad deberá informar la localización de las copias de cada archivo digital al momento de realizar la primera anotación en los mismos. Además, ante la modificación de cualquiera de las localizaciones, la sociedad deberá actualizar el nuevo domicilio en el registro siguiente a realizar. Cuando se haya digitalizado un documento con firma ológrafa en soporte papel, el mismo deberá ser conservado en la sede social.

2. Uniformidad (art. 321, Cód. Civ. y Com.).

3. Veracidad (art. 321, Cód. Civ. y Com.); cabe destacar que en el Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales argentinas se requiere:

- Aproximación a la realidad. Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

- Aunque la búsqueda de aproximación a la realidad es imperativa, es normal que la información contable sea inexacta. Esto se debe a que la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades; y que a un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos por garantías postventa) involucran incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a: i) el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios; ii) las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

4. Individualización y registración. Se trata de individualizar operaciones, cuentas deudoras y acreedoras (art. 321, Cód. Civ. y Com.). En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires la IGJ entiende por:

- Individualización de registros digitales: la obtención de su criptograma a través de la aplicación disponible en la Plataforma del Ministerio de Modernización.

- Registración de registros digitales: el asiento en un registro propio de la sociedad que llevará la IGJ de la información del número de criptogramas obtenido al momento de la individualización. Este procedimiento equivalente al de "rúbrica", así denominado en el Registro General y que en este sistema consiste en pegar el Hash en el Registro Público.

- La registración genera un recibo de encriptamiento por cada registración efectuada.

- El archivo formará parte del registro digital una vez individualizado y registrado en el ámbito de la IGJ.

- En Anexo A, Instructivo del Ministerio de Modernización se enuncia la instrumentación de la individualización y registración antes mencionadas.

- La IGJ estableció en su reglamentación los plazos para individualizar los registros digitales y registrar las operaciones comerciales, hechos económicos y actos societarios como se detalla: Libro Diario: 90 días de celebrada la reunión; Libro de Actas: 10 días de celebrada la reunión; Libro de Inventarios y Balances: dentro de los 4 meses.

5. Totalidad registración diaria o mensual (art. 327, Cód. Civ. y Com.).

6. Respaldo documental (arts. 321 y 329, Cód. Civ. y Com.).

7. Anualidad: situación patrimonial, evolución y resultados (art. 325, Cód. Civ. y Com.).

8. Claridad (arts. 321 y 331, Cód. Civ. y Com.).

9. Sistemática (art. 322, Cód. Civ. y Com.).

10. Cronología. Los registros digitales mantienen su cronología y se le agrega un formato inalterable a través de la aplicación a que se hiciera referencia precedentemente, que proporcionará un código de seguridad permitiendo cotejar cualquier archivo digital con el asentado en el Registro Público a los efectos de verificar la legitimidad del documento.

11. Inalterabilidad. En los términos del art. 324 del Cód. Civ. y Com. los registros digitales no deben permitir alterar el orden en que los asientos deben ser efectuados, como la mutilación y generación de registraciones extemporáneas a los hechos económicos, operaciones comerciales y actos societarios y toda

circunstancia que afecte la integridad y veracidad de las registraciones. El Ministerio de Modernización de la Nación al intervenir en la operatividad del sistema implementado por la IGJ establece que las "Actas son inviolables y por ende no pueden ser modificadas, de lo contrario, el código que realizó la aplicación será distinto".

12. Conservación. Reiteramos, de acuerdo con el art. 328 del Cód. Civ. y Com., excepto leyes especiales que establezcan plazos mayores, deben conservarse por diez años, los registros digitales, contándose el plazo desde el último asiento del archivo digital, y la documentación de respaldo desde su fecha.

13. Verificabilidad. Como lo señalamos antes el Código Civil y Comercial de la Nación en su art. 321 establece este requisito legislando el modo de llevar la contabilidad. Asimismo, en el marco de la resolución técnica 16 (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), entre los atributos de la información prescribe que para que ella sea confiable, su representatividad deberá ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.

III. Régimen general de registros contables digitales de la LGS 19.550 y ley 27.439 (SAS)

III.1. Normativas de aplicación. Orden

De acuerdo con lo indicado textualmente en el primer párrafo del art. 58 de la ley 27.349 (5) las SAS deben llevar contabilidad, y según lo tiene resuelto la res. gral. IGJ 6/2017, se aplica sus propias normas reglamentarias; luego, la res. gral. IGJ 7/2015 en los casos no previsto en la res. gral. IGJ 6/2017 y en tanto se concilien con las disposiciones de la ley 27.349. Se aclara en los considerandos de la res. gral. 6/2017 que, a los efectos del dictado de esta resolución, la ley 27.349 no requiere la conformidad administrativa del instrumento constitutivo de la SAS y su contralor durante su funcionamiento, disolución y liquidación, por cuya razón las normas reglamentarias que se dictan se fundan únicamente en la competencia de este Organismo como Autoridad a cargo del Registro Público local. En otras palabras, y tal cual lo establece en los considerandos de la res. gral. IGJ 6/2017 las SAS que se constituyan estarán regidas por las normas establecidas en la 27.349, por las disposiciones previstas en el instrumento constitutivo sobre la base de la autonomía de la voluntad, y supletoriamente por la LGS en cuanto se concilien con la ley 27.349. Asimismo, y en atención al cambio de paradigma que importa este nuevo tipo societario, será de aplicación la res. gral. IGJ 6/2017 y supletoriamente la res. gral. IGJ 7/2015 en todo aquello que no se encuentre contemplado, siempre ajustando su interpretación a las finalidades de la ley 27.349.

Como se observa, adquiere relevancia aplicable la actual redacción del art. 61 de la LGS 19.550 en virtud de la modificación que le introdujo el art. 21 de la ley 27.444 (de simplificación y desburocratización para el Desarrollo Productivo de la Nación) del 18/06/2018, quedando redactado como sigue:

"Art. 61. Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por los arts. 73, 162, 213, 238 y 290 de la presente ley, como así también de las impuestas por los arts. 320 y subss. del Cód. Civ. y Com. de la Nación para llevar los libros societarios y contables por Registro Digitales mediante medios digitales de igual manera y forma que los registros digitales de las Sociedades por Acciones Simplificadas instituidos por la ley 27.349.

El libro Diario podrá ser llevado con asientos globales que no comprendan períodos mayores de un [1] mes.

El sistema de contabilización debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación, con arreglo al art. 321 del Cód. Civ. y Com. de la Nación.

La Comisión Nacional de Valores dictará la normativa a ser aplicada a las sociedades sujetas a su contralor.

Para el caso que se disponga la individualización, a través de medios digitales, de la contabilidad y de los actos societarios correspondientes, los registros públicos deberán implementar un sistema al solo efecto de comprobar el cumplimiento del tracto registral, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente".

III.2. Importancia de la registración digital

Como bien lo sintetizan Garrido y Campo (6), la tecnología actual brinda un soporte que permite

canalizar la multiplicidad de operaciones y hechos económicos de los entes para convertirlo, a sus usuarios, en información útil a través de los registros digitales que incorporaron cambios sustanciales como los criptogramas (hash) que los individualizan; un orden cronológico; la representación por carpetas; los recibos de encriptamiento (que se registra en el Registro Público); la posibilidad de obtener, de los registros digitales, infinitos originales; y la inmediatez en la disposición (de la sociedad y terceros interesados) de los archivos digitales.

a) Los registros y archivos digitales. Veamos:

1. Precedentes y sistema actual. En los años 80 del siglo XX en la hoy denominada LGS (Ley General de Sociedades) 19.550 se permitía la sustitución del Diario en papel utilizando un soporte tecnológico aunque se requería cumplir con numerosos requisitos de seguridad establecidos en leyes, decretos, resoluciones y disposiciones de los organismos de control para obtener una autorización de cada jurisdicción, considerándose las reglamentaciones como procedimientos ineficientes, dadas las características de los trámites a cumplir, y reputándose este paso (llevar en registros digitales el Diario y el Inventarios y Balances junto a la totalidad de los libros societarios) como muy importante en la modernización del procesamiento de datos; así es como la IGJ instrumenta la operatividad de la ley 27.349 mediante la res. gral. IGJ 6/2017, con lo que cada registro digital estará compuesto de archivos digitales, que se guardarán en formato inalterable (PDF, ZIP y otros); no obstante, la SAS podrá solicitar la habilitación de otros registros digitales, teniendo tantos registros digitales (carpetas) como libros lleve. La individualización de cada archivo digital se hará a través de la plataforma TAD, a partir de la obtención de un criptograma. Estos deberán ser ordenados cronológicamente, en carpetas por cada registro digital, con el correspondiente recibo de encriptamiento (brindado por el sistema). Para proceder con la individualización y registro de archivos digitales se deberá ingresar al generador de hash (sistema de criptografía —código—) que garantiza la inalterabilidad de las registraciones. Cabe destacar que el mencionado aplicativo permite generar y verificar los hash informados y asentados por la IGJ. El hash se genera mediante una fórmula matemática donde la menor modificación del contenido originaría una cadena totalmente diferente, pues se utilizan para garantizar que los mensajes transmitidos no hayan sido alterados, desempeñando así un importante rol en el sistema de seguridad.

Si bien este procedimiento está operativo en la actualidad para la SAS, quien está obligada legalmente a que sus registros sean exclusivamente digitales, en el futuro será aplicable a toda aquella sociedad tipificada como tal en la Ley General de Sociedades que opte por llevar sus anotaciones sobre operaciones y hechos económicos en registros digitales (7).

2. Libros obligatorios. De conformidad con lo establecido por el art. 58, inc. 1º de la ley 27.349, la SAS deberá llevar los siguientes registros digitales obligatorios: Libro de Actas, Libro de Registro de Acciones, Libro Diario y Libro de Inventarios y Balances. A los fines de asegurar la correlatividad y secuencia de los registros, cada documento debería encabezarse con el criptograma del documento anterior (art. 54, primer párrafo, res. gral. IGJ 6/2017).

3. Habilitación. De acuerdo con lo establecido en el art. 58, inc. 1º, de la ley 27.349, los registros digitales obligatorios serán habilitados automáticamente por la IGJ al momento de inscribirse la SAS en el Registro Público a su cargo. Sin perjuicio de ello, la SAS podrá solicitar la habilitación de otros registros digitales, los que quedarán encuadrados en la normativa del tit. IX (registros digitales) de la res. gral. IGJ 6/2017.

4. Composición, individualización, registración y guarda de los archivos digitales. Como vimos antes, cada registro digital estará compuesto de archivos digitales, que se guardarán en formato inalterable (pdf, zip o similar); este archivo formará parte del registro digital recién una vez individualizado y registrado en el ámbito de la IGJ.

Se entenderá por individualización la obtención de un criptograma, a través de la aplicación que se encontrará disponible en la Plataforma del Ministerio de Modernización. Asimismo, dicha aplicación contará con la función de cotejar el criptograma de cualquier archivo digital y compararlo con el asentado en el registro digital a los efectos de verificar la legitimidad del documento.

Se entenderá por registración la información del número de criptograma obtenido al momento de la individualización, en un registro propio de cada SAS que llevará la IGJ. El sistema otorgará un recibo de encriptamiento por cada registración efectuada.

Además, la SAS deberá llevar los archivos digitales individualizados a través de los criptogramas, ordenados cronológicamente, en carpetas por cada registro digital, con el correspondiente recibo de encriptamiento, los que deberán ser alojados en la sede social.

Asimismo, se deberán guardar dos copias de cada archivo digital en dos localizaciones diferentes a la antes mencionada, una de las cuales deberá ser virtual. La SAS deberá informar la localización de dichas copias al momento de realizar la primera anotación en el registro digital correspondiente y en caso de modificar cualquiera de las localizaciones deberá actualizar dicha información en el registro siguiente que inmediatamente realice.

En el caso de que el archivo que se haya digitalizado sea un documento con firma ológrafa en soporte papel, dicho documento deberá ser conservado en la sede social.

Un archivo digital tendrá tantos originales como copias del mismo se hagan.

Los archivos digitales deberán registrarse de manera correlativa.

5. Libro de actas. Las actas deberán ser numeradas en función del órgano del que se trate. Estas deberán individualizarse y asentarse dentro de los diez días de celebrado el acto. Será obligatorio llevar un índice que facilite la consulta del libro por parte de los socios, administradores y síndicos, en su caso (art. 55, res. gral. IGJ 6/2017).

6. Libro de Registro de Acciones. El Libro de Registro de Acciones deberá incluir las menciones establecidas en el art. 213 de la LGS 19.550. Deberá contener la anotación de la distribución del capital accionario, como así también los archivos digitales con cada uno de los posteriores complementos o modificaciones (art. 56, res. gral. IGJ 6/2017).

Resaltamos aquí que la normativa de la SAS se ocupa especialmente del Libro Registro de Acciones no sólo al considerarlo la ley 27.349 como registro digital que debe llevarse imperativamente, sino también al establecer que en casos que no se emitieran títulos reglamentarios de acciones, su titularidad se acreditará a través de las constancias de registración que llevará la SAS en el Libro de Registro de Acciones; al determinar que toda transferencia de acciones deberá ser notificada a la sociedad e inscripta en el respectivo Libro de Registro de Acciones a los fines de su oponibilidad respecto de terceros, y al establecer que las restricciones o prohibiciones a las que están sujetas las acciones deberán registrarse en el Libro de Registro de Acciones. Adviértase el énfasis que en las nuevas SAS se pone en toda transferencia de acciones con el empleo y protagonismo ineludible del Libro Registro de Acciones, seguramente para que la titularidad de los capitales —de personas humanas o de personas jurídicas— no se vea burlado por quienes piensen aviesamente en actos ilícitos.

7. Libro Diario. El Libro Diario deberá llevarse en forma digital y de conformidad con las normas vigentes. Será imprescindible que conste la fecha del asiento y deberá llevarse una numeración correlativa de estos. Los archivos digitales deberán individualizarse y registrarse en un plazo no mayor a tres meses de realizada la operación (art. 57, res. gral. IGJ 6/2017).

8. Libro de inventario y balances. Se individualizará y registrará el balance, su inventario y memoria en un plazo no mayor a cuatro meses de finalizado el ejercicio social de que se trate (art. 58, res. gral. IGJ 6/2017).

9. El régimen de inscripción registral. Los registros descriptos en los incs. 4. a 8. precedentes se individualizarán por medios electrónicos ante el Registro Público correspondiente. Los Registros Públicos podrán reglamentar e implementar mecanismos que permitan a las SAS suplir el empleo de estos registros mediante medios digitales o con la creación de una página web en donde se encuentren volcados la totalidad de los datos de dichos registros. Por último, y esta vez parece que imperativamente, los Registros Públicos deberán implementar un sistema de contralor para verificar aquellos datos al solo efecto de comprobar el cumplimiento del tracto registral, en las condiciones que se establezca reglamentariamente. Pues bien, la res. gral. IGJ 6/2017 (modificada por res. gral. IGJ 8/2017), en sus títs. II y III se ocupa, con algún grado de pormenorización, de reglamentar todo el tracto registral, que comprende el trámite inscripcional, los trámites a distancia, los actos y documentos que se inscriben, la creación de un Registro de sociedades por acciones, la cancelación y certificación de inscripciones, la inexactitud registral, el dictamen profesional, y las publicaciones pertinentes. En lo que aquí nos interesa es lo que se relaciona con el régimen de los registros digitales, a saber:

i) Gestión documental electrónica. Las inscripciones en el Registro Público de actos concernientes a la

operatoria de las SAS que requieran inscripción serán tramitados a través del Sistema de Gestión Documental Electrónica (GDE) aprobado por dec. 561/2016 y sus modificatorias (art. 3º, res. gral. IGJ 6/2017).

ii) Trámites a distancia. Las actuaciones deberán ser iniciadas a través de la plataforma Trámites a Distancia —TAD—, implementada por el dec. 1063/2016 y por la resolución 12/2016 de la Secretaría de Modernización Administrativa, del Ministerio de Modernización. Toda documentación, dato y cualquier otra información que sea suministrada por el interesado en dicha plataforma reviste carácter de declaración jurada (art. 4º, res. gral. IGJ 6/2017).

iii) Registro de SAS. La registración será exclusivamente en forma electrónica en el "Registro Digital de Sociedades por Acciones Simplificadas", asentándose su fecha y número de orden; el tipo, fecha y en su caso número de instrumento; el acto objeto de inscripción y el sujeto; y el número de expediente y el CUIT (art. 8º, res. gral. IGJ 6/2017).

iv) Certificación de inscripciones. Efectuada la inscripción, se notificará la constancia de inscripción a la casilla TAD del solicitante en formato electrónico con firma de la Inspección General de Justicia (art. 10, res. gral. IGJ 6/2017).

v) Inexactitud registral. La inexactitud de los asientos que provenga de error u omisión en el documento que origina el acto inscripto, se rectificará siempre que se ingrese un documento que rectifique o complemento al anterior o en su caso, oficio, testimonio judicial o resolución administrativa, que contenga la información necesaria para la rectificación. Asimismo, deberá acompañarse el archivo digital que contenga el acta correspondiente a la rectificación o complemento, excepto que la rectificación deba efectuarse por orden judicial. El mencionado archivo será considerado documentación auténtica si el mismo se encuentra correctamente individualizado y registrado de acuerdo con lo dispuesto en el tit. IX (se refiere a los Registros Digitales de la SAS) de la res. gral. IGJ 6/2017. La rectificación deberá tramitar acumuladamente al trámite que le dio origen a dicha solicitud debiendo extenderse y entregarse la correspondiente constancia rectificatoria (art. 11, res. gral. IGJ 6/2017).

vi) Dictamen profesional. En el caso de dictamen de escribano, el documento será firmado digitalmente por el profesional a través del sistema firmado del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, cuya funcionalidad permite verificar la vigencia y habilitación de la matrícula del profesional interviniente. En los casos de dictamen emitido por abogado o contador público independiente, la legalización de la firma del profesional será efectuada por medios electrónicos a través de la Superintendencia de su respectiva matrícula. Respecto al contenido del mismo se estará a lo dispuesto en el art. 50 de la resolución (G) IGJ 7/2015 (se refiere a las Inscripciones mediante procedimiento con precalificación profesional, su obligatoriedad y los recaudos generales de las presentaciones), en lo que sea de aplicación. Asimismo, deberá dejarse expresa constancia que los datos consignados en el instrumento a inscribir son idénticos a los volcados en el formulario de carga de datos correspondientes (art. 12, res. gral. IGJ 6/2017).

IV. El régimen de la resolución general de la IGJ 7/2015. Remisión

Como lo señalamos en el apart. III) de este artículo también resulta de aplicación en la materia la res. gral. IGJ 7/2015, pero en los casos no previstos en la res. gral. IGJ 6/2017 y en tanto se concilien con las disposiciones de la ley 27.349 a la que remitimos los comentarios formulados en los aparts. I) a III) precedentes, como también remitimos al lector a lo previsto en los arts. 326 a 335 de la res. gral. IGJ 7/2015 que, en cada caso concreto que se presente, el profesional o interesado evaluará si resulta procedente o no la aplicación de esta resolución (8).

V. Las resoluciones técnicas y las registraciones contables de las SAS

El régimen de la Documentación y Contabilidad que describimos a tenor del Cód. Civ. y Com. y LGS ha de compatibilizarse con algunas de las resoluciones técnicas emitidas por la FACPCE, elípticamente en unos casos y directamente en otros.

Así, en toda fenomenología registral debe repararse en la RT 16 que establece un conjunto de conceptos fundamentales bases de postreras resoluciones técnicas en relación con los estados contables: objetivos, requisitos, elementos, reconocimiento y medición, modelo contable, y desviaciones aceptables y significación. Es que los estados contables se confeccionan a partir de lo contabilizado en los registros del ente, que, se supone, han sido imputadas sus partidas teniendo en cuenta que, entre los requisitos de la

información contenida en los mencionados estados cobran significatividad la pertinencia, la credibilidad, la sistematicidad, la comparabilidad y la claridad, sin olvidar las restricciones que condicionan el logro de las cualidades antes enunciadas, como: la oportunidad, el equilibrio entre costos y beneficios, y la impracticabilidad. La RT 16 también establece pautas de reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables.

La RT 17 se ocupa de normas generales para la preparación de estados contables, cualquiera sea el ente emisor y los períodos comprendidos, refiriéndose a pautas como el reconocimiento de los elementos de los mencionados estados contables, el devengamiento de resultados, las reclasificaciones de activos y pasivos, la aplicación de la pauta de "significación" y la consistencia en la aplicación de criterios alternativos. También reglamenta la unidad de medida, así como también la medición contable en general y en particular. En tanto la RT 18 se refiere específicamente a la conversión de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o del de consolidación proporcional; a los instrumentos derivados y operaciones de cobertura; a la llave de negocio; a los arrendamientos; a las reestructuraciones; a las combinaciones de negocios; a las escisiones; a la información por segmentos; y a los resultados por acciones ordinarias.

En tanto la RT 36 del año 2012 consagró la figura del Balance Social cuyo principal objetivo es demostrar la forma en la que contribuye la organización o pretende contribuir en el futuro, a la mejora o incide en el deterioro de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional y/o global.

Pero donde se manifiesta con mayor nitidez la importancia indirecta de las normas técnicas profesionales es en aquellas dedicadas a determinadas especificidades, como la información contable de participaciones en negocios conjuntos (RT 14); la actuación del Contador Público como síndico societario (RT 15 con las modificaciones de la RT 45); los instrumentos derivados y las operaciones de cobertura (RT 18); el valor patrimonial proporcional (VPP), la consolidación de estados contables e información a exponer sobre partes relacionadas (RT 21); la actividad agropecuaria (RT 22); los beneficios a empleados posteriores a la finalización laboral (RT 23); la información comparativa (RT 28 que modificara a la RT 8 y 16); el modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) de la RT 31 que modificara la RT 9, 11, 16 y 17; aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos (RT 41 y RT 42) y la RT 43 que modificara la RT 26 sobre la adopción de las normas internacionales de información financiera; y la remediación de activos (RT 48).

Retornando a la problemática directa sobre los libros y registraciones de las SAS se advierte que la ciencia contable no ha dejado de evolucionar a tono con la finalidad que inspira a los estados contables, con los avances tecnológicos y con la permanente renovación de la fenomenología empresarial. No obstante, el actual sistema liderado por el Cód. Civ. y Com. presenta algunas nociones obsoletas; otras dispersas, como los de la LGS; la persistente incertidumbre sobre la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda constante, y en fin, la aún dubitativa noción sobre el criterio dimensional de la empresa.

(1) CAMPO, Ana María - GARRIDO, Elisabeth G., "Registros contables en el marco del Código Civil y Comercial de la Nación, y legislación societaria. Régimen general. primera parte", Enfoques, agosto/2018, p. 15.

(2) El art. 148, Cód. Civ. y Com., expresa: Persona jurídica privada. 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.

(3) CAMPO, Ana María - GARRIDO, Elisabeth G., ob. cit.

(4) Ibidem, p. 57.

(5) Recuérdese que la ley 27.349 (SAS) está sujeta supletoriamente a las disposiciones de la ley (LGS) y en cuanto se concilien.

(6) CAMPO, Ana María - GARRIDO, Elisabeth G.

(7) Ibidem.

(8) Recordamos al lector que la norma en cuestión regula lo concerniente a las partes básicas de los

sistemas de registraci3n contable (art. 326); la forma de registrar y transcribir el libro de inventarios y balances (art. 327); el r3gimen de autorizaci3n del empleo de los medios previstos en el art. 61 de la LGS 19.550 (art. 328); las situaciones especiales que pueden presentarse (art. 329); la autorizaci3n de digitalizaci3n de documentaci3n contable (art. 330); el procedimiento que debe observarse en la aprobaci3n t3cita (art. 331), en la obligatoriedad de la autorizaci3n previa y en los libros anteriores (art. 332), en el sistema de listados de hojas m3viles (art. 333), de registraci3n contable en compact disc, otros discos 3pticos y microfilms (art. 334); y lo relativo a la informaci3n peri3dica de medios mec3nicos, magn3ticos u otros (art. 335).

© Thomson Reuters