

Comentarios sobre los nuevos códigos comentados o la increíble historia del indispensable libro borrador

Some comments on the new commented civil and commercial codes
or the incredible story of the indispensable draft account book

Sergio Miguel Hauque

*Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional del Litoral
y de Entre Ríos. Argentina.
E-mail: sergiohauque@yahoo.com.ar*

Resumen

Fecha de recepción: 30/11/2015
Fecha de aceptación: 30/04/2016

La introducción del nuevo Código Civil y Comercial (Ley 26994) en el derecho argentino ha producido modificaciones significativas en el plexo normativo que rige el accionar diario de los profesionales en Ciencias Económicas. En particular, son destacables las modificaciones en las normas legales generales que se refieren a la contabilidad de las personas humanas y jurídicas que se habían mantenido casi inmutables por más de cincuenta años.

Así las cosas, nos enfocamos en este trabajo en el análisis crítico de la visión doctrinaria de dos de los códigos comentados más significativos, en relación con los artículos 320, 321 y 322 del Código Civil y Comercial de la Nación.

El principal objetivo de este trabajo es empezar a concientizar sobre la importancia de la doctrina representada en los nuevos Códigos comentados en referencia con la Contabilidad. La discusión sobre si el mantenimiento de registros contables regulares será considerado una obligación o no, de pocos o de muchos sujetos, ya se ha iniciado y marcará en nuestra opinión la labor de los contadores públicos y abogados argentinos por muchas décadas.

Parafraseando a Clemenceau, creemos que el alcance y contenido legal de la Contabilidad es un asunto demasiado serio para dejarlo sólo en manos del Derecho. El caso del «indispensable libro borrador» sirve como ejemplo de las consecuencias que pueden tener los análisis unidimensionales.

Palabras clave

- Código Civil y Comercial comentado
 - Doctrina
 - Contabilidad
- Estados Contables

La posible solución a estos problemas está en el trabajo conjunto entre los especialistas del Derecho y de la Contabilidad, desde el primer día de vigencia del Código, todos los días.

Abstract

The introduction of the new Civil and Commercial Code in the Argentine Law, has produced significant changes in the normative plexus that governs the daily actions of accounting professionals. We face important changes in the accounting legal rules, which had remained almost unchanged for over fifty years.

In this paper we focus on the critical analysis of the doctrinal vision of two of the most significant commented codes, with special emphasis in relation to Articles 320, 321 and 322 of the new Civil Commercial Code.

The main objective of this paper is to show the importance of the doctrine represented in the new commented codes in reference to accounting. The discussion about whether maintaining regular accounting records shall be deemed as an obligation or not, for a few or for many persons, has already been initiated and will entertain Argentine lawyers and accountants for many decades.

Paraphrasing Clemenceau, we believe that the scope and content of the legal accounting is too serious a matter to be left solely in the hands of lawyers.

The case of the «indispensable draft account book» serves as an example of the consequences that may arise from one-dimensional analysis. The way to solve these problems is permanent and joint work of Law and Accounting specialists, from the first day of validity of the Code, every single day.

Keywords

- *Commented Civil and Commercial Code*
 - *Doctrine*
 - *Accounting*
- *Financial Statements*

La existencia de problemas interdisciplinarios en el ámbito del Derecho (...) es ya un lugar común. Pero del consenso sobre la existencia de tales problemas no se ha desarrollado en los hechos, una colaboración entre las distintas disciplinas (...) Ello se aprecia especialmente en materia contable. Las reglas y prácticas contables frecuentemente desconocen el marco jurídico (...) Recíprocamente, el Derecho (...) suele operar a espaldas de los conceptos contables sin los cuales no es posible dar aplicación concreta a sus normas.
(Cabanellas de las Cuevas, 1999:11)

1. Introducción

La introducción del nuevo Código Civil y Comercial (Ley 26994) en el derecho argentino ha producido modificaciones significativas en el plexo normativo que rige el accionar diario de los profesionales en Ciencias Económicas. En particular son destacables las modificaciones en las normas legales generales que se refieren a la contabilidad de las personas humanas y jurídicas, que se habían mantenido casi inmutables por más de cincuenta años.

Para el caso del autor, las normas en cuestión (artículos 33 a 74 del Código de Comercio hoy derogado) habían regido durante toda su vida, humana

y profesional, por lo que su completa sustitución afectó las bases mismas de su ejercicio profesional. Similar transición, quizás más profunda, enfrentan también los abogados.

Más allá de que la norma ya ha entrado en vigencia, falta mucho aún para que se «estabilicen» los términos de su aplicación concreta. Desde el inicio del año 2015, han aparecido muchos artículos y libros doctrinarios sobre la temática, que se acumularon a la doctrina ya existente desde la formulación del Anteproyecto de Nuevo Código Civil y Comercial en 2011. Aunque existen excelentes artículos de diversos autores sobre el tema, las «estrellas» de la doctrina son, en general, los «Nuevos Códigos Comentados». Casi todas las editoriales jurídicas de Argentina publicaron algún tipo de código comentado contribuyendo al sistema doctrinario.

Es necesario tener en cuenta que, en cierto modo, la contabilidad en el nuevo sistema se ha «civilizado» en cierto sentido. En otras palabras, ya no es más una obligación o carga de comerciantes ligada al enfoque tradicional del derecho comercial y de los comerciantes en particular; sino que se transformó en un obligación predicable de todas las personas jurídicas privadas y de las personas humanas titulares de empresas, acercándose también al Derecho Civil. En este camino, las normas legales sobre contabilidad se encuentran ahora en medio de las destinadas a regular el acto jurídico, su forma y su prueba.¹ Un tema tradicional del Derecho Comercial,² en cierto modo, ha pasado a integrar las normas de la llamada Parte General del Derecho Civil, por lo que, más allá de los distintos campos

de actuación, la interpretación de su contenido por parte de los jueces estará mucho más teñida de la impronta civilista.

Hablamos de los jueces porque ellos son quienes «dicen el derecho». La aplicación de estas normas en los casos concretos surgirá esencialmente de las definiciones que adopten los magistrados sobre la base del texto normativo y la interpretación doctrinaria aplicada a la situación particular. Reflexionando sobre el tema, es necesario aceptar que la interpretación de estos contenidos por parte de los juzgadores, quizás, tendrá más en cuenta en los primeros tiempos la doctrina surgida de los códigos comentados que de los artículos de los especialistas en Derecho Contable. Puede entonces que nos sorprendan muchos de los fallos que vayan recayendo en casos puntuales, ya que muchas veces no seguirán la interpretación que a priori considerábamos correcta.

¿Influirá en este proceso el hecho de que los civilistas se hayan acercado «de golpe» a la Contabilidad? ¿Modificará las interpretaciones de los tribunales la nueva relación de la Contabilidad con el Derecho en general en Argentina? Puede que así sea, y es mejor que nos preparemos para ello. Destacamos en este trabajo, entre otros aspectos, lo que consideramos una errónea interpretación de una fuente original por parte de uno de los Códigos Comentados,³ que multiplicada por la repetición puede determinar que algún juez termine considerando en algún caso que el borrador es un libro indispensable y necesario de individualizar en el Registro Público, para poder contar con un sistema contable moderno.

(1) Uno de los campos del Derecho menos considerados en los planes de estudio de formación de los Contadores Públicos en Argentina es el Derecho Procesal, tradicionalmente ligado al tema de la prueba. La ubicación de la contabilidad en este nuevo lugar debería dar impulso a la enseñanza de los principios procesales en las Facultades de Ciencias Económicas.

(2) En nuestro país especialmente del Derecho Societario. Precisamente al texto del epígrafe, previo al nuevo Código, se le eliminaron las referencias a las sociedades comerciales, para extenderlo al ámbito de las demás ramas del Derecho. Resulta muy destacable el esfuerzo de varios autores por establecer un campo particular para el llamado «Derecho Contable» (Cfr. entre otros, Fushimi, 2015:1 y Favier Dubois (p) e (h), 2010).

(3) Recordemos que los problemas de traducción e interpretación de fuentes han sido desde antaño bases para desavenencias eternas de la jurisprudencia. La discusión sobre la errónea traducción del «sendo que» de Freitas en el artículo 43 del original Código Velezano dio pie a una contienda jurisprudencial y doctrinaria sobre su contenido que solo se terminó de zanjar con la modificación de dicho artículo.

La bibliografía sobre el tema estuvo apurada y lenta a la vez. En efecto, fue apurada porque los libros se sucedieron en su producción con una rapidez inusitada dentro de un limitado tiempo de siete meses a partir aproximadamente de febrero de 2015, pero resultó lenta porque pocas obras se encontraban completas y totalmente revisadas en un tiempo razonable para ser consultadas antes de la entrada en vigencia del nuevo Código.⁴

Así las cosas, nos enfocamos en este trabajo en el análisis crítico de la visión doctrinaria de estos «códigos comentados» sobre los artículos 320, 321 y 322 del Código Civil y Comercial de la Nación. La elección recayó en estos artículos, como ejemplos del análisis, porque resultan los iniciales de la Sección 7ma «Contabilidad y Estados Contables» del Título 4to del Libro I del Código en cuestión.

Respecto de los distintos códigos comentados, concentramos nuestro trabajo en dos casos que consideramos representativos:

El Código Comentado dirigido por el Dr. Lorenzetti: publicado durante el año 2015 por la editorial Rubinzal Culzoni,⁵ se perfila como una de las fuentes más respetadas por los Tribunales para la interpretación del Nuevo Código. Hay que tener en cuenta que el Dr. Lorenzetti resulta en la actualidad el Presidente de la Corte Suprema de la Nación, y fue a la vez el miembro más conspicuo de la comisión tripartita encargada de la redacción del Anteproyecto de Nuevo

Código en 2011. Cada artículo en este comentario merece normalmente los siguientes apartados:

- Resumen
- Concordancias
- Interpretación
- Significado de la reforma

El Código Comentado del Ministerio de Justicia:⁶ disponible gratuitamente en <http://www.infojus.gob.ar/nuevo-codigo-civil-y-comercial-de-la-nacion>⁷ a partir del 31 de julio de 2015. Este comentario es particularmente rescatable, ya que surge del Ministerio de Justicia de la Nación, principal responsable del contenido definitivo del Proyecto de Nuevo Código remitido al Congreso en 2012. El tema objeto de este trabajo resulta de publicación posterior a la publicación del Código Comentado dirigido por Lorenzetti.⁸ Cada artículo en este comentario merece normalmente los siguientes apartados:

- Introducción
- Interpretación

En resumen, intentamos a través de este trabajo avanzar un paso más en la doctrina que podemos observar. Pretendemos profundizar críticamente dentro de lo ya escrito, buscando completar lagunas y señalar posibles interpretaciones erróneas, intentando destacar puntos críticos que requieren reaná-

(4) Como muestra basta señalar que en Lorenzetti (2015:247), la referencia al pie número 233 dice FALTA (sic). Los dos textos que analizaremos en el presente trabajo no habían completado el comentario de todo el Código para la fecha en que redactamos este trabajo.

(5) Según la página web de la Editorial en cuestión: obra compuesta de 11 tomos con un total aproximado de 9000 páginas. Tomo I: arts. 1 a 256 908 págs. Tomo II: arts. 257 a 445, 848 págs. Tomos III: arts. 446 a 593, 712 págs. Tomo IV: arts. 594 a 723, 696 págs. Tomo V: arts. 724 a 1020, 840 págs. Tomo VI: arts. 1021 a 1279, 904 págs. Tomo VII: arts. 1280 a 1613, 920 págs. Tomo VIII: arts. 1614 a 1881, 992 págs. Tomo IX: arts. 1882 a 2161, 872 págs. Tomo X: arts. 2162 a 2443, 920 págs. Tomo XI: en prensa al momento de terminar este trabajo (Setiembre de 2015). Los comentarios a los artículos contables se encuentran en el Tomo II.

(6) Caramelo, Picasso, y Herrera (2015). El texto se realiza bajo la dirección editorial del propio Secretario de Justicia de la Nación Julián Álvarez, con palabras preliminares de la Sra. Presidenta de la Nación Cristina Fernández de Kirchner.

(7) Al momento de terminar este trabajo (Setiembre de 2015) solo se encontraban disponibles los dos primeros tomos comentados que abarcan hasta el artículo 723 del Código.

(8) Al pie de la página 524 del Tomo I de este Código aparece citado el Tomo II del Código dirigido por Lorenzetti, que incluye el comentario de los artículos «contables», lo que evidencia su preexistencia.

lisis. Tengamos siempre en cuenta que, a la fecha, la doctrina recién comienza a perfilarse. Ninguna de las dos obras analizadas se encontraba completa totalmente al momento de la redacción de este trabajo. Mucho tiempo hay por delante para definir un conjunto de doctrina sobre este tema y muchos otros. El desafío es la necesidad de participar decisivamente en ese proceso de conformación.

2. El artículo 320 del Código Civil y Comercial de la Nación

ARTÍCULO 320.—Obligados. Excepciones. Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección.

Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las personas humanas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades. También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local.

a) Breve análisis de la significación general del artículo

La modificación introducida por el artículo 320 es quizás la más importante respecto de la obligación de llevar contabilidad en toda la vida de nuestro país. En efecto, hasta la vigencia de este artículo, las normas legales obligaban a llevar contabilidad a los comerciantes individuales, dentro de las pautas del viejo Código de Comercio, a las Sociedades Comerciales con los matices de la Sección IX del Capítulo Primero de la Ley 19550 y a otros casos específicos conforme normas singulares (por ejemplo Cooperativas Ley 20337 y sus modificatorias). A partir de esta nueva norma, la contabilidad es una obligación de todas las personas jurídicas privadas, sean o no sociedades, y de todas las empresas individuales, con algunas excepciones puntuales.

Al mismo tiempo, el artículo 148 del nuevo Código amplió significativamente la tradicional lista de personas jurídicas privadas en nuestro país. En efecto, casos como las simples asociaciones y los consorcios de propiedad horizontal, entre muchos otros, se encuentran ahora integrados sin dudas a las personas jurídicas privadas en Argentina.

Resultará central discernir el alcance que darán la doctrina y los tribunales a esta extensión de los obligados a mantener Contabilidad. También será de la máxima significación definir si los tribunales caracterizarán al mantenimiento de contabilidad como una obligación propiamente dicha o como una simple carga.⁹ De todo esto dependerá efectivamente la cantidad de sujetos que llevarán contabilidad en la Argentina del siglo XXI,¹⁰ por lo que seguramente parte del futuro de la profesión de Contador Público en nuestro país estará ligada a estas definiciones.

(9) Cfr. entre otros Cabanellas de las Cuevas (1999:37).

(10) También dependerá de los mecanismos a través de los que los distintos Registros Públicos permitan individualizar registros contables, especialmente para el caso de los nuevos sujetos obligados.

b) El Código comentado del Ministerio de Justicia

En todo el comentario al artículo se incluyen sólo 4 referencias: 1 bibliográfica y 3 jurisprudenciales. Sin embargo, no resultan demasiado originales sus aportes ya que son casi idénticos en muchas de sus partes a artículos de publicación previa, no citados expresamente. Por ejemplo, toda la introducción del comentario a este artículo que se transcribe abajo, incluida la cita de Fowler Newton, coincide casi textualmente con Favier Dubois (p) e (h) (2011b:1):¹¹

La contabilidad puede conceptuarse como la disciplina que clasifica, registra, presenta e interpreta los datos relativos a los hechos y actos económico-financieros con el objeto de brindar información histórica y predictiva útil para la toma de decisiones. Para Fowler Newton, una definición funcional de contabilidad sería: disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, de los bienes de propiedad de terceros en su poder y de ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados, y para la vigilancia de los recursos y obligaciones del ente.

En el punto de «Interpretación» se repite, en muchas partes, la casi identidad con artículos de publicación previa no citados expresamente. Algunos ejemplos son:

Sobre la importancia de la contabilidad:

- constituye un presupuesto necesario exigido por la ley para obtener ciertos beneficios legales o formular ciertos reclamos, como: la posibilidad de presentarse en concurso preventivo, que exige denunciar los libros contables y presentarlos oportunamente al tribunal bajo apercibimiento de desistimiento; la posibilidad de invocar los propios libros en un litigio judicial, ya sea contra otro comerciante (261) o

contra el Fisco, para plantear la confiscatoriedad de un impuesto. (262) (cfr. su posible origen en Favier Dubois (p) e (h), 2011b:7–8, incluidas las citas jurisprudenciales)

- es de interés para los acreedores...que han concedido crédito al empresario contando con la seguridad de una administración ordenada del patrimonio, que es garantía común de todos y cada uno de ellos. (cfr. su posible origen en Lorenzetti, 2015:243)

Sobre las personas humanas obligadas a llevar contabilidad:

El CCyC admite dos categorías de «personas humanas», una general y otra especial, sujeta a obligaciones contables que, a su vez, necesariamente, estarán sujetas también a practicar una inscripción de antecedentes (publicidad). Esta categoría «especial» está compuesta por dos clases de personas humanas: a. las que realizan una actividad económica organizada; y b. las que son «empresarios», en el sentido de ser titulares de una empresa o de un establecimiento comercial, industrial o de servicios. de ambas categorías resulta que no solo los empresarios integran esta categoría especial de personas humanas, sino también quienes no siéndolo, realizan una actividad económica organizada que no llega a configurar una empresa, a los que denominaremos «cuasi empresarios. (cfr. s posible origen en Favier Dubois (h), 2014:4)

Sobre las posibles formas de asociación de los profesionales liberales:

a) Uniones o sociedades «internas»: Se trata de una situación donde varios profesionales que, si bien actúan agrupadamente en un mismo lugar y compartiendo equipos o secretarías, ejercen individualmente la profesión frente a los clientes o pacientes, prestando sus servicios a título individual, y facturando y percibiendo sus propios hono-

(11) Sin mencionar tampoco que la primera definición de Contabilidad pertenece a Henri Fayol, como señala el texto de Favier Dubois.

rarios de sus clientes o pacientes. En este esquema interno son posibles, a su vez, dos variantes:

1. el sistema de pool de gastos. Cada profesional abona una cuota o expensa mensual imputable a sufragar los gastos comunes de infraestructura. En este caso no existe «sociedad» entre los profesionales, en tanto no hay «utilidad» que los socios «dividirán entre sí» ni «participación en los beneficios» ya que, descontados los gastos en la proporción acordada, las «ganancias» o «pérdidas» de cada uno dependerán de su propio desempeño e ingresos individuales;
2. la sociedad interna de ganancias. En este supuesto, todos los ingresos individuales de los profesionales son aportados a un fondo común del que se descuentan los gastos de funcionamiento, generando un resultado, positivo o negativo, proporcional para todos en la medida de su porcentaje de participación en la sociedad. O sea que hay una sociedad entre los profesionales pero ella no contrata ni trasciende a terceros.

b) Uniones o sociedades «externas»: En estos casos, frente al cliente o paciente, aparece una estructura conjunta con un nombre especial, que puede incluir a algunos o a todos los profesionales actuantes. Esta modalidad también admite dos variantes diversas:

1. sociedades de medios. Tienen por objeto compartir estructuras y distribuir los costos. En estos casos, hay una bipartición de contrataciones. Las relaciones con los clientes las sigue manejando cada profesional —que presta el servicio y contrata y factura a título propio—, pero las relaciones «externas» vinculadas a la infraestructura en común —tales como el contrato de alquiler, servicios de telefonía e Internet, secretarías, cadetes, etc. — las

contrata una sociedad civil o comercial de la cual los profesionales prestadores son socios. Como se ve, no se trata de una verdadera sociedad, ya que la finalidad es el pago de las cuotas periódicas de los gastos pero no la generación de utilidades, por lo que se ubicaría más cerca de la agrupación de colaboración empresaria del art. 367 de la Ley de Sociedades Comerciales,¹² aun cuando los profesionales no necesariamente serían empresarios;

2. sociedades externas para el ejercicio profesional. En este caso, todas las relaciones frente a clientes, frente a la infraestructura y frente a terceros en general, las contrata la sociedad por su cuenta y bajo su nombre o razón social, siendo la sociedad quien factura, presta los servicios y los cobra. Los profesionales son los socios que realizan los aportes de industria o capital y la administran, repartiéndose los resultados. Si bien los concretos servicios a clientes y pacientes se hacen por cuenta y orden de la sociedad, los efectos de la personalidad jurídica se detienen allí y los socios profesionales mantienen tanto su lazo personal con los clientes como su reserva de discrecionalidad técnica, los actos de la vida profesional se cumplen de manera independiente, y subsiste la responsabilidad penal y disciplinaria individual de los socios.

Solo en este último caso (sociedades externas para el ejercicio profesional) existe obligación legal de llevar la contabilidad. (cfr. su posible origen por el texto Favier Dubois (h), 2011:2). Posible origen de la conclusión final cfr. Lorenzetti (2015:253)

Es rescatable, más allá del disenso con la conclusión adoptada, el breve debate esbozado entre la calificación de obligación, carga o deber para la

(12) La utilización de la vieja terminología y del artículo derogado por el nuevo Código ratifica claramente la fuente señalada, publicada antes de la vigencia del Nuevo Código Civil y Comercial. El cambio de nombre para las ex Uniones Transitorias de Empresas y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria traicionó también al legislador, cuando en el 375 inciso j) no respetó la nueva denominación de estos contratos asociativos, nombrados ahora sin el aditamento empresarial.

Contabilidad, en el que los autores se muestran partidarios de la Contabilidad como «deber», ante la imposibilidad de su exigencia por parte de un sujeto acreedor. Es importante recordar que otros autores consideran que, luego de esta reforma, se mantiene el carácter de «carga» de la contabilidad en general, al no haberse establecido una sanción concreta para su incumplimiento (cfr. Favier Dubois (p) e (h), 2014:7).

e) El Código comentado dirigido por el Dr. Lorenzetti

El texto muestra en general una importante cantidad de referencias a bibliografía. Se observan 34 referencias en relación con el artículo en cuestión. Un análisis profundo del artículo permite descubrir muchas aristas, quizás inesperadas ante su rápida lectura, muchas de ellas rescatadas en el texto, aunque otras hayan sido soslayadas.

1. La importancia de la contabilidad en sus aspectos sociales

Se enfatiza la importancia de la «llevanza de la contabilidad». ¹³ Es destacable que se observen distintos aspectos que hacen al interés general, y no únicamente los de partes privadas, respecto de que los distintos sujetos mantengan registros y emitan estados contables. Se señala especialmente la importancia del Balance Social de la Ley nacional 25877 y la Ley 2594 de la CABA, para la presentación de un Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (cfr. Lorenzetti, 2015: 243).

Sin embargo, es necesario tener en cuenta que la norma legal no impone la obligación de incluir estados de valor agregado o de valor generado y distribuido, único esquema de relación entre el sistema de partida doble y el balance social en Argentina (cfr. artículos 325

y 326 CCyCN, Resolución Técnica Nro. 36 de la FACPCE y Hauque, Rabasedas y del Barco, 2013). Téngase en cuenta que las actuales normas legales exigen la «individualización de las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras», ¹⁴ por lo que podría discutirse seriamente que la información en partida simple, típica de los informes sociales, forme parte de la contabilidad prevista en los artículos 320 a 331 del Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante CCyCN).

2. La clara opción por la Contabilidad como obligación

A pesar de que el autor reconoce que no existen sanciones directas por el incumplimiento de esta obligación, existen sanciones indirectas ¹⁵ que permiten ratificarla como verdadera obligación (Cfr. Lorenzetti, 2015:244) y extrapolarla a la conservación de los registros contables (304) con cita al pie contraria a esa posición.

3. La inclusión de las «comunidades indígenas» como sujetos contables

Seguramente llevado por el hecho de que en el Anteproyecto de Código las «comunidades indígenas» ¹⁶ estaban incluidas en el artículo 148 del CCyCN, pero no en el texto de la Ley 26994, el autor las incluye como sujetos contables, en nuestra opinión erróneamente, ya que no se encuentra resuelta aún su caracterización como personas jurídicas privadas (Cfr. Lorenzetti, 2015:246 y parte primera del artículo 9 de la Ley 26994).

4. La falta de inclusión de las «iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas» como sujetos contables

También seguramente por la razón expresada en el punto anterior, el comentario no analiza el caso de

(13) La expresión se encuentra muy difundida en los textos españoles, pero la Real Academia Española aún no ha aceptado expresamente el uso de la palabra «llevanza» ligada a los registros contables (cfr. <http://www.fundeu.es/consulta/llevanza-de-libros-1398/> consultado el 26 de setiembre de 2015)

(14) Es simplemente curioso que el Código nombre primero a las cuentas acreedoras que a las deudoras. (Cfr. Artículo 321 CCyCN)

(15) Cfr. Lorenzetti (2015:246–247) respecto de sanciones directas en casos particulares.

(16) Referencia el punto en cuestión con el artículo 2029 del CCyCN, cuando en realidad dicho artículo refiere a la «abdicación de la medianería», en virtud del corrimiento de los artículos originales del Anteproyecto

las «iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas», que más allá de su forma jurídica están enunciadas en el inciso e) del artículo 148 como personas jurídicas privadas.

5. El caso de las personas jurídicas de derecho público no estatales

Entendemos necesario analizar especialmente el caso de los entes públicos no estatales (cfr. Gordillo, 2013:XIV-5). No es totalmente unánime la doctrina en la caracterización de este tipo de entes —entre otros Consejos Profesionales, Obras Sociales, Sindicatos—, por lo que merece un análisis más profundo su consideración o no como personas obligadas a mantener una contabilidad regular.

6. La no consideración de los obligados por el Código en otras normas y en leyes especiales dentro del comentario

El artículo 320 debe analizarse en conjunto con el resto de las normas del sistema argentino referidas a la obligación de llevar contabilidad. Entendemos que no alcanza con solo sostener que algunas normas imponen el mantenimiento de registros especiales conforme el inciso d) del 322 CCyCN. Creemos necesario analizar en este contexto, entre otros, los casos de los llamados «entes contables determinados sin personalidad jurídica» y los

agentes auxiliares del comercio, cuya legislación especial se mantiene vigente. (cfr. Favier Dubois (p) e (h), 2013). En efecto, más allá de que el comentario señale que «la obligación de llevar contabilidad no se impone a la empresa, sino al empresario, a su titular» (Lorenzetti, 2015:249); es necesario analizar las consecuencias de que el código exija a los «gestores» de los contratos de colaboración nominados en el CCyCN¹⁷ el mantenimiento de registros contables. La pregunta provocativa a profundizar es ¿por qué algunos «contratos» deben llevar contabilidad para rendir cuentas y otros no lo requieren?¹⁸

Este punto dispara además la necesidad de profundizar las consecuencias del hecho de la generalización de la obligación de rendir cuentas «conforme libros». En efecto, el actual artículo 859 inciso d) del CCyCN requiere a las rendiciones de cuentas «concordar con los libros que lleve quien las rinda»: ¿podrá entenderse este requerimiento como una obligación implícita de llevar libros contables para quienes estén obligados a rendir cuentas?¹⁹

7. La interpretación restrictiva de «quienes» solo reservada a personas humanas

En el comentario del texto del artículo al expresarse «y quienes realicen» limita su alcance a las personas humanas sin una justificación expresa (Lorenzetti,

(17) Agrupación de colaboración, Unión Transitoria y Consorcio de Cooperación. Su característica común es que todos ellos deben inscribirse en el Registro Público (cfr. Favier Dubois (p) e (h), 2013). Es interesante tener en cuenta que, a pesar que el CCyCN obliga a los fideicomisos a inscribirse en el Registro Público, no les exige registros y estados contables. Quizás esta curiosidad se deba a que la inscripción de los fideicomisos en el Registro Público es una «novedad» incluida recién por el despacho de mayoría de la Comisión Bicameral del Congreso, no presente ni en el Anteproyecto, ni en el Proyecto. (cfr. evolución del artículo 1669 desde el Anteproyecto hasta la Ley 26994).

(18) Está claro que la obligación de llevar contabilidad solo puede predicarse de personas, humanas o jurídicas. Sin embargo, la contabilidad se mantiene respecto del patrimonio del sujeto (cfr. Lorenzetti, 2015: 302, con referencia a Cabanellas de las Cuevas, 1999:43-44). Ahora bien, es posible en el sistema jurídico actual, que se afecten especialmente ciertos patrimonios para la ejecución de algunos contratos, por lo que no existe la biyectividad del derecho tradicional entre persona y patrimonio. Es este, en nuestra opinión, el punto a profundizar en estos comentarios: ¿por qué algunos patrimonios específicos merecen una calificada rendición de cuentas a través de un sistema contable y otros no?

(19) La Resolución 7/2015 de la Inspección General de Justicia implícitamente rechaza esta interpretación en un caso particular, al aceptar que los fideicomisos al momento de inscribirse expresen si la rendición de cuentas se hará o no a través de Estados Contables. Hay que tener en cuenta que el comentario que estamos analizando tomó como base de sus expresiones a la Resolución 7/2005 del mismo organismo, texto derogado por la nueva resolución dictada en virtud de la vigencia del nuevo Código, días después de la publicación del comentario sub examine.

2015:247). En realidad, en una interpretación literal podríamos señalar que junto con las humanas, también las personas jurídicas públicas están alcanzadas por esta obligación, por lo que por ejemplo si la Iglesia Católica o una entidad autárquica pública es titular de una empresa estaría obligada a llevar libros contables. Las posibilidades se amplían si se considerara que los entes públicos no estatales, entran dentro del concepto de «personas jurídicas públicas».

8. La identidad planteada entre «actividad económica organizada» y «empresa»

El comentario sostiene que el artículo no alude a cosas distintas al hablar de estos dos conceptos (Lorenzetti, 2015:247) identificando el contenido de ambos conceptos. Sin embargo, el texto del artículo usa la conjunción «o» para ligarlos, lo que evidenciaría que el legislador pensó en dos objetos distintos al dictar la norma.²⁰

9. El problema de la versión a considerar del artículo 2135 del Código Italiano para las actividades conexas a las agrícolas

Ambos comentarios en análisis nos remiten al contenido del artículo 2135 del Código Italiano que, al momento de definir la empresa agropecuaria en 1942, agregó elementos para determinar en qué casos ciertas actividades resultan conexas. Aparentemente el proyecto de 1998 tomó la fuente para su definición, que luego fue repetida casi a la letra por la Ley 26994.

Hay un aspecto no explorado en los comentarios: en 2001 el artículo 2135 del Código Italiano fue modificado, ampliando la extensión de las llamadas «actividades conexas»:

Las actividades conexas: (...) La nueva fórmula del viejo art. 2135, se refiere a las actividades conexas debiendo entenderse por conexión una relación de ligamen o de interdependencia. En el código del '42 las actividades conexas se reputaban tales cuando eran dirigidas «a la transformación y alienación de los productos agrícolas que

resultan del ejercicio normal de la agricultura», y estaban limitadas a las mismas. Estas actividades como veremos en la nueva fórmula se alargan extraordinariamente (...) Con el nuevo texto, las actividades conexas típicas o nominadas como dejamos dicho son ahora extraordinariamente ampliadas, lo que importa un alargamiento o extensión de la empresa agrícola sobre la actividad industrial o de servicios utilizando una fórmula detallada. El nuevo art. 2135 enumera ahora a las actividades conexas, refiriéndose «a la manipulación, conservación, transformación, y valorización que tengan por objeto productos obtenidos prevalentemente de la cultivación del fundo o del bosque o de la cría de animales, como también las actividades dirigidas a la provisión de bienes o servicios mediante la utilización prevalente de equipos o recursos de la hacienda normalmente empleados en la actividad agrícola ejercida, comprendidas la actividad de valorización del territorio y del patrimonio rural y forestal, o bien de la recepción de hospedaje como lo define la ley. (Brebba, 2002:5–6)

Aparentemente esta modificación no fue tenida en cuenta por el legislador, ya que la utilización de la palabra «normal» estaba claramente ligada a la versión anterior del artículo. Ahora bien, más allá de que la fuente casi textual es el Proyecto de 1998 cuando aún no se había modificado el artículo 2145, la Ley 26994 entró en vigencia luego de la modificación de 2001. Interesante discusión podría abrirse al interpretar si las actividades conexas deben entenderse según la definición original, o con el texto vigente al momento de la sanción del CCyCN, siempre que decidamos remontarnos al texto del Código Italiano para este proceso.

10. La contabilidad voluntaria interpretada solo para personas humanas

Dogmáticamente se señala que la «contabilidad voluntaria» solo debe pensarse dirigida a las personas humanas²¹ (Lorenzetti, 2015: 249). Nada se considera sobre que al referirse a «cualquier otra persona», el Código puede referirse también

(20) En ese camino, con una interpretación distinta a la del texto analizado Favier Dubois (p) e (h) (2013).

a personas jurídicas públicas, especialmente si el concepto se amplía abarcando a los entes públicos no estatales.²²

11. El problema del límite por el giro según normas locales. Posible colisión entre normas especiales nacionales y las locales.

El Código permite a las jurisdicciones locales eximir del mantenimiento de contabilidad a determinadas actividades por «el volumen de su giro». El comentario señala con acierto que no son las actividades las que pueden eximirse, sino las personas.²³ Sin embargo, hay otros elementos a tener en cuenta:

¿La exención alcanzará solo a las personas humanas o a toda clase de persona?

Si una norma nacional específica obliga a mantener contabilidad a una tipología de ente determinado en general,²⁴ pero en el caso concreto uno de estos entes no supera el «volumen de giro» ¿qué norma prevalecerá?

d) Algunas conclusiones sobre el tema

A poco de observar los comentarios realizados, creemos que el artículo 320 se muestra como una verdadera «caja de pandora» en relación con las diversas alternativas de interpretación que se pueden realizar sobre muchos aspectos de su contenido. Evidentemente se han ampliado los obligados al mantenimiento de Contabilidad, pero los bordes de ese conjunto de personas que imperativamente deben mantener registros contables son aún difusos.

Sin embargo, las cuestiones que consideramos más significativas para una cabal aplicación del

artículo en la realidad de las próximas décadas son:

La necesidad de asegurar que los nuevos sujetos obligados puedan individualizar sus libros contables en el Registro Público pertinente. La experiencia hasta la fecha en algunas provincias no brinda aún demasiadas esperanzas en este sentido.²⁵

La jurisprudencia ¿considerará en la práctica una verdadera obligación al mantenimiento de Contabilidad? En caso afirmativo ¿cómo sancionará a quienes la incumplan?

La posibilidad de eximición por volumen de giro ¿creará «paraísos contables» dentro de la Argentina?

3. El artículo 321 del CCyCN

ARTÍCULO 321.—Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras. Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivarse en forma metódica y que permita su localización y consulta.

a) Breve análisis de la significación del artículo

El artículo en cuestión se concentra en el cómo llevar la Contabilidad. Aquí no se observan diferencias demasiado marcadas con el texto anteriormente vigente del viejo Código de Comercio, pero sí se detectan muy disímiles formas de conceptualizar

(21) Un poco en broma, podríamos decir que dado el sistema de recompensas entre el acervo ganancial y el propio en los matrimonios con sistema de comunidad de bienes, podría convenir que ambos cónyuges mantengan registros contables con carácter voluntario para que sirvan de prueba, por ejemplo en caso de controversias en la cuantificación de las recompensas (cfr. artículos 464 y 465 CCyCN).

(22) Y también a algunas personas jurídicas privadas exceptuadas por «el volumen de su giro», si aceptamos que la eximición así prevista no refiere solo a personas humanas, como se discute en el punto siguiente.

(23) Cfr. Lorenzetti (2015:248–249).

(24) Por ejemplo sociedades, cooperativas, mutuales, agentes auxiliares de comercio, etcétera.

(25) Ni siquiera la Resolución Nro. 7/2015 de la CABA considera los casos de las simples asociaciones y de las sociedades de la Sección IV del Capítulo 1 de la Ley 19550 para asegurarles la individualización de sus libros contables.

los distintos «principios» a los que debe sujetarse la contabilidad en Argentina.²⁶

b) El Código comentado del Ministerio de Justicia

Aquí también se observan importantes porciones de texto en las mismas condiciones a las señaladas para el artículo anterior.

a. veracidad: la veracidad impone fundamentalmente que exista concordancia entre la exposición de los hechos económicos descriptos en los estados contables y la existencia material de ellos. Si la información es falsa o mendaz, no se cumple con este principio;

b. completividad y significatividad: la contabilidad debe ofrecer un cuadro completo de la actividad del sujeto, no una parcialidad. El principio de completividad significa, pues, la necesidad de que la contabilidad como sistema refleje, de un modo u otro, la totalidad del estado patrimonial del sujeto, de las operaciones realizadas y de su resultado. Según el principio de significatividad, cuando los montos involucrados resultan de insignificancia relativa, a los efectos de una apropiada interpretación, pueden ser incluidos en rubros de conceptos diversos;

c. unidad: el sujeto no puede llevar simultáneamente varios juegos de registros o libros, pues ello alteraría el orden en que deben hacerse las anotaciones y facilitaría la comisión de fraudes. (Cfr. su posible origen en Lorenzetti, 2015:349–350)

partida doble: la registración contable por partida doble reside en la definición sobre cómo se compone el patrimonio de todo ente. Por un lado, un ente posee en su poder bienes y derechos, los cuales configuran la estructura de inversión. Por otro lado, es necesario conocer quiénes aportaron los fondos para obtener dichos bienes o derechos, dando lugar a la estructura de financiación. Un ente tiene activos cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los bene-

ficios económicos que produce un bien (un objeto material o inmaterial con valor de cambio o para uso del ente). En cambio, un ente tiene pasivo cuando debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o prestar servicios a otra persona (física o jurídica), o bien está obligado a la cancelación de la obligación. La diferencia entre el activo y el pasivo constituye el patrimonio neto. La partida doble permite generar un método de registración que, simultáneamente, contabiliza los recursos disponibles en el activo y la financiación de los mismos, ya sea con pasivo, con patrimonio neto o con otro activo. De este modo, las anotaciones referidas a los hechos económicos o financieros se realizan por medio de asientos contables, considerando débitos a todo aumento en la estructura de inversión o toda disminución en la estructura de financiación. Por lo contrario, se considera crédito a toda disminución de la estructura de inversión o todo aumento de la estructura de financiación. (Cfr. su posible origen en Arduino, 2012:1)²⁷

Asimila genéricamente el modo de llevar contabilidad con los «principios contables» conocidos por la «ciencia», sin demasiadas explicaciones sobre la caracterización general de los principios. En la interpretación solo se señala la importancia de la documentación respaldatoria.

c) El Código comentado dirigido por el Dr. Lorenzetti

Según el texto, el artículo se hace eco de «conocidos principios de la ciencia contable» referenciándose a la RT 16 de la FACPE punto 3.1.1. a 3.1.5. Es importante tener en cuenta que la expresión «principios contables» ha caído en desuso en nuestro país entre los contadores, aunque los textos de derecho sigan insistiendo con dicho concepto.²⁸

En efecto, la Resolución antes mencionada, en los puntos referidos, habla de los «atributos de la información contable»,²⁹ no utilizando la expresión «principios».

(26) Para un análisis del Derecho Comparado en este tema cfr. entre otros, Fushimi (2015).

(27) El artículo señala como fuente de esta afirmación a Telias, Smurra, Pahlen Acuña y Fano, (2008:6).

Una rápida revisión tanto del texto del artículo como del comentario del libro en cuestión nos permite sostener que existen importantes diferencias entre los atributos descritos en la RT Nro. 16 y las características de la Contabilidad según el comentario a este artículo. Más allá de que los contenidos de algunos atributos se incluyan dentro de las características de los «principios» del texto, sólo el de «claridad» es compartido por ambas listas. Del mismo modo, difieren en su expresión de las «Características cualitativas de la información financiera útil» incluidas en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Entiéndase bien, no existe oposición entre los «principios» de los comentarios jurídicos y los «atributos» de la información contable, sino que en algunos puntos se superponen y en otros se ocupan de aspectos distintos. Por ejemplo, el principio de «veracidad» se acerca al atributo de «aproximación

a la realidad» y a la característica cualitativa internacional de «representación fiel». ³⁰ Con nombres distintos, se realizan caracterizaciones similares.

Párrafo especial merece el caso de la «partida doble», derivado de la mención de las cuentas deudoras y acreedoras del artículo en cuestión definido en ambos comentarios, pero no incluido en la Resolución Técnica Nro. 16, ni en el Marco Conceptual internacional.

Muy interesante es analizar cómo intenta el texto caracterizar a la partida doble. Se utilizan como fuentes explícitas dos antiguos textos jurídicos de la década del 60 del siglo pasado, y el texto de Derecho Societario de Cabanellas de las Cuevas. Es decir que el comentario no se basa en ningún texto contable como fuente directa. ³¹

Lamentablemente se deslizan algunas diferencias con la fuente utilizada que en realidad desvirtúan el original. Comparemos un trozo de texto en su original y en el Código Comentado en cuestión:

CABANELLAS DE LAS CUEVAS, 1999:119–120

«Las ecuaciones contables básicas que dan origen a la registración por partida doble se encuentran claramente reflejadas en el artículo 63 de la Ley de Sociedades Comerciales. En el activo se registran los bienes de la sociedad; el pasivo se descompone en dos grandes rubros: las deudas y otras partidas que implican un derecho de terceros sobre los activos de la sociedad, por una parte, y los elementos del patrimonio neto por la otra. Las llamadas cuentas de orden, que no implican una disminución o incremento preciso en los activos y pasivos de la sociedad, se asientan por separado»

LORENZETTI, 2015:261

«Las ecuaciones contables básicas que dan origen a la registración por partida doble son las siguientes. En el activo se registran los bienes del sujeto; el pasivo se descompone en dos grandes rubros: los bienes del sujeto (sic) y otras partidas que implican derechos de terceros sobre los activos, por una parte, y los elementos del patrimonio neto por otra. Las llamadas cuentas orden(sic), que no implican una disminución o incremento preciso en los activos y pasivos de la sociedad, se asientan por separado»

(28) Cfr. Cabanellas de las Cuevas (1999:104) cuando hablando de los principios generales, los considera «reglas constitucionales de la contabilidad». Su análisis se realiza antes de la vigencia de la RT Nro. 16 de la FACPCE, por lo que su contenido se referencia a la actualmente derogada RT Nro. 10 de la misma institución.

(29) Dada la coexistencia de la utilización de normas internacionales en nuestro país este análisis también debería tener en mira el «Marco Conceptual para la Información Financiera» internacional que en su versión propuesta, sujeta a consulta hasta el 26 de octubre de 2015, mantiene el concepto de «Características cualitativas de la información financiera útil». Sobre las Normas Internacionales de Información Financiera (en inglés IFRS) consultar www.ifrs.org.

(30) Sobre la importancia de la noción de «imagen fiel» cfr. Favier Dubois (p) e (h) (2011b:1); Fushimi, (2015) y Lorenzetti, (2015:258).

(31) El texto del Dr. Cabanellas de las Cuevas utiliza especialmente como fuente a la Contabilidad Básica del Profesor Fowler Newton para este punto de su libro.

A pesar del evidente intento de extrapolar sin demasiadas modificaciones un texto pensado para el Derecho Societario hacia la generalización contable del sistema actual, se deslizan algunos errores significativos:

- No es cierto que los «bienes del sujeto» formen parte del pasivo.
- La mención de «cuentas orden» sin la preposición «de» confunde al intentar mentar a las tradicionales cuentas de orden.

d) Algunas conclusiones en referencia al artículo

Una consideración inicial obligada refiere a un tema esencial ignorado por ambos textos: la moneda de cuenta nominal o constante. Nada se comenta sobre la dicotomía existente entre la norma del artículo 62 de la Ley 19550, que se mantiene sin modificaciones,³² y la omisión total de tratamiento del tema en la Sección 7ma «Contabilidad y Estados Contables» del Título 4to del Libro I del Código en cuestión.

Parafraseando a varios autores de la temática, se perdió la oportunidad de articular y ordenar los «principios» tan caros a los autores jurídicos, con los «atributos» o «características cualitativas» de la información contable, que sostienen las normas y doctrina de los profesionales en Ciencias Económicas. Es importante tener en cuenta que el actual 321 del CCyCN tiene como antecedente el 304 del Proyecto Unificador de 1998, en el que explícitamente se señalaba que la registración debía realizarse «conforme a los principios y normas contables emanados de los organismos públicos o profesionales correspondientes», lo que no fue receptado por el legislador en la Ley 26994.

Dice Fushimi sobre el tema:

La norma repite casi textualmente el viejo artículo 43 del anterior Código de Comercio, y establece que 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. El requisito de uniformidad y veracidad, permiten el análisis de la contabilidad y su comparabilidad, dejando la norma un amplio espacio que debe ser rellenado por las disposiciones técnico profesionales que rigen la materia contable, como lo son las Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Fushimi, 2015:13)

¿Cómo «rellenarán» los jueces las líneas muy generales expresadas en el 321 CCyCN? ¿Insistirán sólo con las versiones puramente jurídicas dada la omisión señalada, o utilizarán la rica producción de la doctrina y normativa de los profesionales en Ciencias Económicas?

Parece obvio, pero sería importante aceptar que no es sencillo comprender de manera clara los elementos básicos de la información contable con la lectura de menos de una decena de páginas, sin una profundización sistemática previa: ¿se enseñará contabilidad en el futuro dentro de la Parte General del Derecho Civil a los abogados?

4. El artículo 322 del Código Civil y Comercial de la Nación

ARTÍCULO 322.—Registros indispensables. Son registros indispensables, los siguientes:

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

(32) Tampoco estaba prevista su modificación en el Anteproyecto original, por lo que esta dicotomía se mantiene desde la primera etapa de la conformación del nuevo Código.

a) Breve análisis de la significación del artículo

Al no existir demasiadas diferencias con el texto del viejo Código de Comercio,³³ no era dable esperar en los comentarios del nuevo artículo conclusiones demasiado distintas a las que se observaban en la doctrina previa, más allá de las sutiles discusiones terminológicas entre los casos de libros «indispensables», «obligatorios», «obligatorios generales», «obligatorios específicos» o «necesarios» (cfr. Fushimi, 2015; Favier Dubois (p) e (h), 2011b; Cabanellas de las Cuevas, 1999:39, y Casal, 2015a).³⁴

b) El Código comentado del Ministerio de Justicia

La «costumbre» de tomar trozos parciales de otros textos, en este caso desde Lorenzetti, puede producir en el lector de este Código comentado una interpretación gravemente errónea. Según este comentario, sin ninguna matización, ni explicación previa, la categoría de libros indispensables para el inciso c) del artículo se explica conforme el siguiente párrafo:

Se interpreta que los registros atinentes a esta categoría son: el libro caja; el libro de documentos, en el que se asientan los movimientos contables relativos a títulos de crédito; el libro de vencimientos y efectos a cobrar y a pagar; el libro de compras y ventas, donde se asientan estas operaciones en forma analítica y cronológica; el libro de movimientos de mercadería; el libro de gastos generales, donde se asientan los gastos no incluidos en categorías más específicas; el libro de ganancias y pérdidas; y el libro borrador. (cfr. Su posible origen en Lorenzetti, 2015:270)

Ergo, de la lectura de esta interpretación surgiría que, tanto el libro de documentos, el libro de

vencimientos y efectos a cobrar y a pagar, el libro de gastos generales y el libro borrador son libros indispensables u obligatorios en todos los sistemas contables de nuestro país. Cualquier contador argentino del siglo XXI desataría su risa ante esta proposición.³⁵

Recordemos que esta categoría de libros indispensables o necesarios se encontraba indeterminada en general conforme la doctrina tradicional sobre el tema, ya que dependía del ente concreto en cuestión. Así también lo expresan los fundamentos del Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación:

Se imponen como libros obligatorios mínimos el «Diario», a fin de la anotación de 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 o los que en forma especial impongan el Código u otras leyes. (Fundamentos del Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación en relación con el artículo 322)

Profundizaremos el tema al analizar la fuente que dio origen a este desafortunado comentario, en el siguiente punto.

c) El Código comentado dirigido por el Dr. Lorenzetti

1. El libro Diario

Es importante tener en cuenta que el artículo habla del registro Diario en singular, al igual que seña-

(33) Cfr. Artículo 44 del derogado Código de Comercio.

(34) Hay que tener en cuenta que esta categorización es significativa. No es menor que «(l)os libros no indispensables están en principio liberados de toda formalidad» (Cabanellas de las cuevas, 1999:62).

(35) Para luego intentar buscar en un recóndito casillero de su memoria cuáles podrán ser estos libros que seguramente jamás vio en su vida profesional.

laba el artículo 44 del viejo Código de Comercio.³⁶ Sin embargo, el texto inicia el análisis del Diario en particular en el artículo 327, señalando que no equivale necesariamente a un único libro. «Es perfectamente válido que el sujeto lleve varios libros Diarios, uno por cada clase de operaciones, verbigracia: descuentos, cuentas corrientes, depósitos, giros, etc.»³⁷ (Lorenzetti, 2015:300). Más adelante señala: «(s)olo si la naturaleza de la actividad exige otra cosa, podrá acudir el(sic) régimen descentralizado de tener uno o más Diarios en los que se asentarán periódicamente los asientos puestos diariamente y en orden en Subdiarios» (p. 301), expresando también que un sistema de libros diarios descentralizados implicaría la existencia de «diarios múltiples o subdiarios».

Entendemos que el texto puede mover a confusión en su interpretación. Más allá de la discusión sobre el caso puntual antes mencionado (Lorenzetti, 2015:300), también rescatado por Cabanellas de las Cuevas (1999:41), debería hablarse de un Libro Diario Principal o General, que puede o no estar complementado por distintos Subdiarios, cuyo contenido se resumen en asientos que se vuelcan en el Diario Principal o General.³⁸

2. El increíble caso del indispensable libro Borrador

La posible fuente no explicitada del Código Comentado del Ministerio de Justicia respecto de la supuesta lista cerrada de libros incluidos en el

inciso c) del artículo 322 es, como ya dijimos anteriormente, Lorenzetti (2015:269–270). Este texto fuente está precedido de algunas prevenciones a diferencia del antes analizado, pero igualmente puede generar fuertes confusiones para el lector no avisado previamente. Veamos su redacción en particular para el inciso c) del artículo 322, se inicia con una prevención respecto de la indeterminación de los registros en cuestión:

Fue destacado (...) el carácter igualmente obligatorio de estos registros, pese a su indeterminación y que ellos resultan exigibles solamente en razón de la dimensión y la naturaleza de la empresa apreciada objetivamente según la ciencia contable.³⁹ En esos términos, se trata de registros no específicamente identificados, pero necesarios según la actividad de la empresa. (269)⁴⁰

Ahora bien, a pesar de la indeterminación de esos registros, el análisis del punto finaliza con un listado bastante «determinado», que aparentemente confundió al redactor del comentario al Código por el Ministerio de Justicia:

Se interpreta que los registros atinentes a esta categoría son: el libro Caja, que se lo considera parte integrante del Diario (artículo 327 segundo párrafo)⁴¹ el Libro de Documentos, en el que se asientan los movimientos contables relativos a títulos de crédito; el libro de Vencimientos y Efectos a Cobrar y a Pagar; el Libro de Compras y Ventas, donde se asientan estas operaciones en forma analítica y cronológica; el Libro de Movimientos de Mercadería; el

(36) En cambio, el viejo 44 hablaba del libro de «Inventarios y Balances» con ambos términos en plural. El actual inciso b) del 332 habla de «Inventario y Balances» con el primer término en singular y el segundo en plural, sin observarse una fundamentación explícita para el cambio. (cfr. Casal, 2015b).

(37) Lo extraño de los ejemplos utilizados respecto de los diarios múltiples puede entenderse solo si acudimos a la fuente original o a Cabanellas de las Cuevas (1999:41 in fine): el caso de diarios múltiples del original refería al sistema contable de algunos bancos, extremadamente específico, para ser generalizado a todas las actividades. Piénsese que en la actualidad ningún banco sostiene sistemas contables en los que no se haya sustituido el Libro Diario encuadernado en su forma tradicional.

(38) Un sistema de varios libros Diarios Generales o Principales sería, en nuestra opinión, incongruente con el principio de Unidad de la Contabilidad (cfr. Lorenzetti, 2015:259).

(39) A lo largo de estos comentarios «civilistas» se sostiene en varios puntos el carácter científico de la contabilidad, a veces con más énfasis que el que ponen los propios contadores para defenderlo.

(40) Esta interpretación del contenido «indeterminado» del inciso c) es ratificada en Lorenzetti (2015:264–265).

(41) Y entonces ¿por qué ponerlo en esta lista separado del Diario? La posible confusión entre Diarios múltiples, Subdiarios y Libros y Diarios Auxiliares se potencia con este texto.

Libro de Gastos Generales, donde se asientan los gastos no incluidos en categorías más específicas; el libro de Ganancias y Pérdidas (comp. art. 64 Ley 19550);⁴² y el Libro Borrador. (cfr. Lorenzetti, 2015:270)

Un contador argentino del siglo XXI seguiría totalmente confundido, aun con el texto de Lorenzetti. La pregunta obvia sería: ¿de qué fuente abreva este texto para decir que, por ejemplo, el libro Borrador podría llegar a ser indispensable en algunos entes? Es más, a esta altura la pregunta básica de cualquier contador actual quizás sería ¿qué es el libro borrador? ¿y el libro de ganancias y pérdidas? ¿y el de gastos generales?

Obsérvese que importante es explicitar la fuente. El texto de Lorenzetti, a diferencia del producido por el Ministerio de Justicia, claramente señala que su fuente para este párrafo es Cabanellas de la Cuevas (1999:55–56). Dicho texto permite entender cuál es el origen de estas expresiones. Al comentar el último párrafo del viejo artículo 44 del Código de Comercio, que poseía un contenido muy similar al actual, dice:

No resulta de esta disposición una obligación o carga concreta de llevar un libro determinado, sino una carga genérica cuya concreción, en cada caso concreto, dependerá de las particulares condiciones de cada empresa.

Y sobre la lista en cuestión señala en extenso:

Entre los libros auxiliares⁴³ —cuya obligatoriedad o no dependerá de las circunstancias del caso—⁴⁴ pueden mencionarse los siguientes:⁴⁵

a) El libro Caja, previsto en el artículo 46 del Código de Comercio. Si el comerciante lleva el libro Caja, se lo considera como parte integrante del Diario, a los fines legales, por disposición del mismo artículo.

b) El libro Documentos, en el que se asientan los movimientos contables relativos a títulos de crédito.

c) Libros de vencimientos de efectos a cobrar y a pagar. No se efectúan allí asientos contables conforme a la técnica de la partida doble, sino que se lleva un registro, ordenado en forma temporal, de los vencimientos activos y pasivos.

d) Libro de Compras y Ventas,⁴⁶ donde se asientan en forma analítica estas operaciones en forma cronológica.

e) Libro de Movimiento de Mercaderías, donde se asientan las entradas y salidas de estos bienes.

f) Libro de Gastos Generales, donde se asientan los gastos no incluidos en categorías más específicas.

g) Libro de Ganancias y Pérdidas, en el que se asientan los movimientos contables que los producen. Aunque la LSC exige en su artículo 64 la elaboración de una cuenta de ganancias y pérdidas, no es necesario a tal fin llevar un libro especial, pudiendo elaborarse tal cuenta en base a los asientos contables del libro Diario.

(42) Además está decir que el artículo 64 de la ley 19550 no exige el mantenimiento indispensable de un libro de ganancias y pérdidas.

(43) Aparece aquí la denominación más apropiada para estos registros que en el comentario de este artículo no se incluyó en ninguno de los dos códigos comentados sub-examine. El texto de Lorenzetti al comentar el 327 señala: «El Registro o Libro de Caja es un libro auxiliar...No supe los libros «indispensables» (Lorenzetti, 2015:302–303) y luego dice «Otros libros auxiliares son los siguientes: a) documentos, b) vencimientos; c) compras y ventas, d) gastos generales; e) borrador; etc. El valor probatorio de los libros auxiliares en favor de su dueño se encuentra supeditado a que el sujeto lleve los libros indispensables con todos los recaudos formales exigidos por la ley» (303). En medio de estas confusas expresiones, lo que seguramente no queda claro para el lector es la relación entre libros indispensables y auxiliares. Cfr. sobre el tema entre otros Favier Dubois (2011) y Fushimi (2015). En descargo de este texto sobre el tema, es necesario destacar que la doctrina del Derecho Contable no se observa unánime, ya que no utiliza los mismos nombres para los mismos grupos de libros (cfr. Fushimi, 2015; Favier Dubois (p) e (h), 2011b; Cabanellas de las Cuevas, 1999:39; y Casal, 2015a).

(44) Se aclara así el hecho de que algunos libros auxiliares pueden ser obligatorios en algunos casos concretos y en otros no. Entendemos que esta interpretación es extensible al actual 322, inciso c).

(45) Una lista más reconocible de libros auxiliares más actuales puede verse en Vateff (2001:3): «Libro IVA Ventas, Libro IVA Compras, Libro de Caja, Libro de Bancos, Libro de Bienes de Cambio, Libro de Bienes de Uso».

(46) En este texto, conforme a la redacción, aparentemente se muestra como un único libro auxiliar, contrastando con la práctica usual y las exigencias tributarias que requieren libros separados para Ventas y para Compras.

h) Libro Borrador: Cholvis (1977)⁴⁷ observa que es un libro caído en desuso, y de rayado semejante al Diario General, en el que se hacía una relación cronológica de las operaciones realizadas, pero sin determinar las partidas deudoras y acreedoras. Con los datos de este libro se preparan luego los asientos del Diario General. (Cabanelas de las Cuevas, 1999:55–56)

¡Fin de nuestras pesquisas! El indispensable libro Borrador para el Código Comentado del Ministerio de Justicia fue resumido del texto de Lorenzetti. El texto de Lorenzetti, más completo pero también muy confuso, se basó en un texto circunstanciado de Cabanelas de las Cuevas de finales del siglo pasado. Allí descubrimos la verdad: según Francisco Cholvis el Libro Borrador ya había caído en desuso en 1977, así que mal puede ser indispensable en 2015.

Esperemos que los jueces al fallar tengan en cuenta estos antecedentes y no consideren irregular una contabilidad por no incluir un Libro Borrador individualizado en el Registro Público respectivo.

d) Algunas conclusiones en referencia al artículo

A poco de analizar este tema se observa en qué insignificante y obsoleta discusión nos hemos enfrascado. En un contexto en que «(p)ara ciertos volúmenes, aun tratándose de empresas pequeñísimas, se hace indispensable el soporte electrónico, que es una condición lógica de los casi universales programas de procesamiento estandarizados para distintos tipos de negocios» (Caramelo y otros, 2015:220),⁴⁸ los comentarios de un Código del siglo XXI intentan referirse en detalle a libros que ya eran obsoletos

en el siglo pasado. Seguimos discutiendo registros de un sistema que aparece en el código como la regla, pero que en la práctica es la excepción por la generalización de la sustitución de registros prevista actualmente en el 329 del CCyCN.

Es interesante la visión de Carlino (2014)⁴⁹ respecto del tema «En el Proyecto de Reforma al Código Civil sobra el art. 322, o en su defecto, basta con la exigencia de su inciso c) remitiendo a la responsabilidad de los administradores la elección de los libros necesarios —ninguno indispensable— para desterrar el obsoleto esquema actual» (Carlino, 2014:2).

¿Vale la pena hoy día discutir sobre los nombres de viejos libros auxiliares pensados para sistemas contables llevados manualmente, cuando la regla es la informatización?

5. A manera de conclusión

Lege ferenda consideramos que la reforma no cumplió con las expectativas en el campo contable. Se mantuvo dentro de un esquema demasiado tradicional, innovando solamente respecto de los sujetos contables obligados. No parece razonable luego de tantos años y tantos cambios tecnológicos. Sin embargo, es la reforma que tenemos y con la que tendremos que trabajar

Consideramos que más allá de algunos aciertos concretos y puntuales, se perdió una verdadera oportunidad para modernizar y actualizar la normativa contable vigente a los nuevos estándares contables aceptados internacionalmente, como podría ser la audi-

(47) Referenciado a partir de su Diccionario de Contabilidad, Buenos Aires, 1977.

(48) Con cita de Carlino, Bernardo P., «Libros de Comercio y Proyecto de Código», en LL 2013–d:868.

(49) Provocando al lector inicia su ponencia diciendo: «Propongo las siguientes reflexiones para los libros encuadernados y foliados a ser presentados a rubricación: ¿Pueden reproducir en la tapa la foto del Papa Francisco? ¿Pueden ser ovalados? ¿Sus tapas pueden ser de color violeta o rosado? ¿Allí se pueden reproducir paisajes, íconos del grupo familiar, arreglos florales o personajes de Disney? ¿Sus folios pueden ser de color amarillo, lila o celeste? ¿Pueden tener 107 o 311 folios, o deben ser múltiplos de 10? ¿Pueden tener 1500 folios? ¿0,50mts de ancho por 1,25 mts de largo? ¿La tinta de asiento puede ser roja o verde flúo? ¿En los folios puede escribirse un texto en diagonal o en doble columna? ¿Qué consecuencias acarrea asentar un texto al revés, es decir, empezarlo donde se supone que es el final del folio, para cuya lectura solo se requiere dar vuelta el libro? (Carlino, 2014:1).

toría obligatoria de los estados contables, la obligación de publicidad de los estados contables, y la despapeización del sistema contable. Consideramos, además que se perdió la oportunidad de que el sistema legal se inclinara por el sistema de «imagen fiel» propugnado desde el derecho y las prácticas contables y empresarias del derecho anglosajón, o por el de «imagen segura», defendido desde el derecho alemán.

No deja de llamarnos la atención la inexistencia de toda referencia a la expresión de los estados contables en moneda constante, moneda homogénea o moneda de cierre, como sí lo hace la ley de sociedades comerciales, lo cual implica un posicionamiento político frente a la realidad actual, pero que en nada se compadece con los estándares básicos de veracidad y exactitud que debe lucir un sistema de información contable. Sin embargo, no expresar los estados contables en tiempos inflacionarios, no permite cumplir con los atributos de «confiabilidad» y «comparabilidad», ya que no están reflejando la realidad, lo cual también termina influyendo negativamente en la «claridad o comprensibilidad», ya que éstos exhiben un resultado que nada tiene de real. (Fushimi, 2015)

El principal objetivo de este trabajo es empezar a concientizar sobre la importancia de la doctrina representada en los nuevos Códigos comentados en referencia con la Contabilidad en Argentina. La discusión sobre si el mantenimiento de Contabilidad será considerada una obligación o no, de pocos o de muchos sujetos, ya se ha iniciado y marcará en nuestra opinión la labor de los contadores públicos y abogados argentinos por muchas décadas.

Parafraseando a quienes dicen que la guerra es un asunto demasiado serio para dejarla en manos de los militares, creemos que el alcance y contenido legal de la Contabilidad, es un asunto demasiado serio para dejarlo solo en manos del Derecho. El caso del «indispensable libro borrador» sirve como ejemplo de las consecuencias que pueden tener los análisis unidimensionales.

El epígrafe inicial de este trabajo nos muestra el camino. La solución está en el trabajo conjunto entre los especialistas del Derecho y de la Contabilidad, desde el primer día de vigencia del Código, todos los días.

Referencias bibliográficas

- Arduino, A.H.L. (2012, julio). Información societaria a socios y terceros. *La Ley 1—LA LEY 2012—D, 1073*. Recuperado el 12 de setiembre de 2015 de http://dcomercialb.blogspot.com/2012/08/informacion-societaria-socios-y-terceros_2.html.
- Brebbia, F.P. (2002, febrero). Empresa y Actividad Agraria. *Micro-Juris*, documento de trabajo 2704. Recuperado el 19 de setiembre de 2015 de <http://www.unidroit.org/english/documents/2013/study80a/bibliogr-references/s-80a-brebbia-empresa.pdf>.
- Cabanellas de las Cuevas, G. (1999). *Derecho Societario. Contabilidad y Documentación Societaria* (Tomo VII). Buenos Aires: Heliasta.
- Caramelo, G., Picasso S. y Herrera, M. (dir.). (2015). *Código Civil y Comercial de la Nación comentado* (1era. Ed.). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Infojus.
- Carlino, B. (2014). Libros de Comercio ¿una oportunidad perdida en el proyecto de reforma al Código Civil? Recuperado el 19 de setiembre de 2015 de <http://societariotucumanderechount.com/images/articulos/Libros%20de%20Comercio%20una%20oportunidad%20perdida%20en%20la%20Reforma.pdf>
- Casal, A.M. (2015a, marzo). Contabilidad, documentación y libros según la ley general de Sociedades Comerciales y los antecedentes en el Código de Comercio. *Doctrina Tributaria ERREPAR, Suplemento especial Código Civil y comercial*, 418—429.
- ——— (2015b, mayo). Registros Contables y Estados Contables en el Código Civil y Comercial de la Nación unificado. *Profesional y Empresaria (D&G); Doctrina Societaria*

y Concursal ERREPAR (DSCE), XVI; XXVII, 299.

- Cholvis, F. (1977). *Diccionario de Contabilidad*. Buenos Aires: Codex.

- Dellece Quintino, P. (2014). Comentario referido al nuevo ordenamiento normativo proyectado sobre la temática de los registros y estados contables establecido en el nuevo CCyCN. Recuperado el 21 de setiembre de 2015 de <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/legalylicitud/Dellece.pdf>

- Favier Dubois, E.M. (p) y Favier Dubois, E.M. (h). (2010). El Derecho Contable como nueva ciencia interdisciplinaria y autónoma. En Fundación FIDA Argentina, *anales del XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa (t. III)* (pp. 11). Buenos Aires: Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas.

- ——— (2011a). La Contabilidad como obligación de los directores. Un tema de derecho contable. *Doctrina Societaria Errepar (DSE)*, 278, XXIII, 5.

- ——— (2011b). La contabilidad frente al derecho: Relaciones y Efectos. La Reforma al régimen de libros de comercio como exigencia del Derecho Contable. Recuperado el 21 de setiembre de 2015 de <http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/la-contabilidad-frente-al-derecho-relaciones-y-efectos/>

- ——— (2013, enero). Los sujetos obligados a llevar contabilidad en el texto del código civil y comercial. *Doctrina Societaria y Concursal Errepar*, 302, Tomo XXV.

- ——— (2014, agosto). Avances, retrocesos y oportunidades perdidas en el proyecto de código civil

en materia de sistema de registros contables. *Doctrina Societaria y Concursal Errepar*, 321, tomo XXVI.

- Favier Dubois, E.M. (h). (2011). Las Sociedades de Profesionales y su Organización como Sociedades de Medios con actuación externa. Recuperado el 19 de setiembre de 2015 de <http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/las-sociedades-de-profesionales-y-su-organizacion-como-sociedades-de-medios-con-actuacion-externa>. Diciembre.

- Favier Dubois, E. M. (h). (2014). La «autonomía» y los contenidos del Derecho Comercial a partir del nuevo código unificado. Recuperado el 19 de setiembre de 2015 de <http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/la-autonomia-y-los-contenidos-del-derecho-comercial-a-partir-del-nuevo-codigo-unificado>

- Fushimi, J.F. (2015). Contabilidad y Estados Contables en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Departamento de Coordinación Docente de Derecho Comercial y de la Navegación. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba. Instituto de la Empresa de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba. Recuperado el 19 de setiembre de 2015 en <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/esdeem/article/view/10941/11527>

- Gordillo, A. (2013). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas (Ira Ed.)*. Buenos Aires: FDA.

- Hauque, S., Rabasedas, M.L. y Del Barco, A. (2013). Análisis de casos publicados del Indicador EC1 del GRI en entes sin fines de lucro. Efectos de la vigencia de la RT 36. *Revista Ciencias Económicas*, 10(02), 9–26.

- Ley 26994. (2014). Código Civil y Comercial de la Nación. Boletín Oficial de la República Argentina, 08 de Octubre 2014. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm>

- Ley 19550 y sus modificatorias. (1984). Ley de Sociedades t.o. 1984. Boletín oficial de la República Argentina. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm>

- Ley 2637 y sus modificatorias. (1889). Código de Comercio (hoy derogado por Ley N° 26994). Registro Nacional, Tomo II. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/105000-109999/109500/texact.htm>

- Lorenzetti, R.L. (Dir.). (2015). *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado (Tomo II)*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores.

- Telias, A.J., Smurra, R. F., Pahlen Acuña, R., y Fano, D.G. (Coord.). (2008). *Contabilidad para gerenciar (2da Ed.)*. Buenos Aires: Temas UADE.

- Vateff, I.J. (2001). Los registros contables legales. Seminario de Integración y aplicación. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Recuperado el 19 de setiembre de 2015 en www.econ.uba.ar/www/.../g011/Registros%20Contables%20Legales.doc

Registro bibliográfico

Hauque, S.M. (2016). Comentarios sobre los nuevos códigos comentados o la increíble historia del indispensable libro borrador. *Revista Ciencias Económicas*, 13(01), 81–100.