

Las registraciones contables y su valor probatorio

Por: José María Curá y Susy Inés Bello Knoll

Sumario: I. Introducción. – II. La normativa vigente. – III. Medio de registración. – IV La documentación respaldatoria. – V. Los asientos contables como elemento de prueba. – VI. Orientación de la doctrina actual.

I. Introducción

El pronunciamiento del tribunal mercantil que se anota, contemporáneo del emitido por la Sala C *in re* “Bodegas Esmeralda S.A. c. Restaurant La Bámola de Pedro Quintiero”, el 16 de febrero de 1989, contiene clara doctrina sobre el valor probatorio de los asientos en los libros de comercio. Es siempre oportuno, esta vez a instancia de los decisorios, volver sobre el tema, tras una revalorización de los principios contenidos en el ordenamiento de fondo, peligrosamente relativizados por opiniones que parece prematuro recibir.

Prestaremos atención al sistema normativo vigente y su eficacia como elemento de prueba, sin olvidar que hemos sostenido con anterioridad la necesidad de propugnar un mejoramiento de la legislación de aplicación, en orden a una adecuada correlación de las diferentes normas que concurren en la especie y modernas técnicas de contabilidad, persiguiendo, en definitiva, el máximo de economía en las formas, más sin dejar de tener en cuenta sanas reglas de seguridad que impregnan la preceptiva societaria.¹

II. La normativa vigente.

Enunciamos las normas vigentes sobre registros contables, aplicables a las sociedades comerciales.

El Código de Comercio, en sus arts. 43 y sigts., resume el espíritu de la técnica contable, dirigida a mostrar con total fidelidad el desarrollo de la vida societaria por medio de la registración de sus actos cuantificables. Exige – como mínimo – llevar los libros Diario e Inventarios y Balances, con su correspondiente documentación y de acuerdo a estrictas

¹ Nuestra opinión en D.F., núm. 104, p. 388.

prescripciones, éstas de algún modo atenuadas por el art. 61 de la ley de sociedades comerciales. (Adla, XLIV-B, 1319), reglamentado – en esta jurisdicción – por resolución de la autoridad de contralor (cfr. res. (G) I.G.J. 6/80 cap. XIII – Adla LXI-A. 607-).

En el caso de las sociedades fiscalizadas por la Comisión Nacional de Valores, a través de la res. 87/84 (Adla, LXIV-B, 1872), y en el de las sometidas a control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, la res. 11589, se armoniza la regulación.

Atienden los arts. 62 a 65 de la ley de sociedades, minuciosamente, a la confección de los estados contables, tarea ésta propia de los profesionales de las ciencias económicas. Es ello razón para pensar, en mira de futuras reformas legislativas, que la regulación técnica podría estar a cargo de los organismos técnico profesionales, respondiendo de tal modo a exigencias de una realidad dinámica como es la empresa, donde el empresario es el usuario de la información para la toma de decisiones, como también terceros inversores o contratantes o la comunidad en general.

III. Medio de registración

La utilización de medios de registración fue evolucionando a lo largo del tiempo, en necesaria adaptación a las necesidades de los comerciantes. Desde la tinta y la pluma, pasando por medios semi-mecánicos y mecánicos, se ha llegado a la introducción de sistemas computarizados en el área de la contabilización.

Establece la ley argentina, conforme el momento de su promulgación, la obligatoriedad de transcripción de las operaciones en libros encuadernados, foliados y rubricados. Estos libros, y sólo éstos, llevados de acuerdo a las prescripciones del Código, serán merecedores del pleno valor probatorio en juicio que se les reconoce.

Lo asientos se harán en el libro Diario, día por día, según el orden en que se vayan efectuando, todas las operaciones que haga el comerciante. Ello se correlaciona, en el caso de las sociedades comerciales, con la alternativa que otorga el art. 61 de la ley de sociedades. Faculta éste, para el caso que se prescinda del cumplimiento de las formalidades impuestas por el art. 53 del Código de Comercio – individualización de los libros indispensables por el tribunal de comercio del domicilio –, a llevar el libro Diario con asientos globales que no comprendan períodos mayores de un mes. De tal modo, la reforma introducida por la ley 22.903 (Adla, XLIII-D, 3673) al

texto original, procuró una mejora del texto, potenciando la permisión de uso de medios modernos de contabilización, sea por el empleo de medios magnéticos y ordenadores, estableciendo a la par un sistema ágil y expeditivo de autorización del uso de los mismos.² Frente al rigor preceptivo, todo retraso, aun mínimo, restará virtualidad a la registración a sus efectos legales.

Es el citado art. 61 un meritorio avance conciliador de la seguridad jurídica con la posibles adopción de medios técnicos imprescindibles en la moderna operatoria contable. Cabe así la sustitución por medios eficientes del libro Diario y sus auxiliares, manteniéndose el sistema manual para el de Inventarios y Balances. Tendrá tal contabilidad igual fuerza probatoria que la reemplazada. Recae sobre los mismos la prohibición de alterar el orden progresivo de las fechas y operaciones de los asientos; dejar blancos y huecos (no dejar espacios para posibles intercalaciones ni adiciones); hacer interlineaciones, raspaduras, enmiendas y sobreimpresiones, tachar asientos, mutilar listados impresos por computador, microfilmaciones, soportes magnéticos y otros. Aquel reconocimiento de eficacia probatoria, obvio es señalar, resulta de haber sido otorgada la autorización de reemplazo por la autoridad de contralor, como resultado de una decisión adoptada por el órgano de administración de la sociedad en su esfera interna. El libro de Inventarios y Balances contendrá transcripción de la descripción del sistema a emplearse.

Sobre el Libro de Inventarios y Balances, donde constará la “descripción exacta del dinero, bienes muebles y raíces, créditos y otra cualquiera especie de valores que formen el capital” (art. 48, Cód. de Comercio), diremos que si se adopta para el mismo la instrumentación del sistema copiativo, es menester conservar las matrices como documentación respaldatoria frente a frecuentes dificultades de lectura de sus textos. Constarán también los estados contables del ejercicio, la memoria, el informe del órgano de fiscalización interno. Parece conveniente incluir, también, el informe de auditoría.

Los estados contables deberán confeccionarse en moneda constante (art. 62, ley de sociedades) pero deberán encontrar su correlato en los asientos del Diario, que en la mayoría de los casos, es llevado en moneda histórica. Será entonces imprescindible transcribir el enlace entre ambas contabilidades para que los libros requeridos respondan a la normativa vigente. Se aprecia conveniente la agregación del plan de cuentas en el caso

² De la Exposición de Motivos de la ley 19.550

de utilización de códigos en la registración, si no se lleva un libro especial al efecto.

IV La documentación respaldatoria

Adquiere, en el análisis, fundamental importancia la última parte del art. 43 del Cód. de Comercio, dice: “las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva”. Reafirma la norma la exigencia de “una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contables”. Tanto hace a la integridad de la información contable, que el Código exige su conservación por igual tiempo que el establecido para los libros de comercio.

En una acepción amplia, y a la vez útil al principio de información que encierra toda contabilidad, se considerará respaldatoria no sólo la documentación propiamente dicha, sino también a los llamadas “papeles de trabajo”, con los cálculos que fundamentan los asientos – en particular los de preparación del ajuste por inflación de los estados contables – . Exigirá, a su vez, una ordenación sistematizada que permita su ágil consulta desde los registros. Será posible su microfilmación, por aplicación analógica del art. 61, teniendo en consideración que ello no resultará posible si contuviere firmas de terceros o procede de ellos, por imposibilidad de examen pericial sobre la reproducción – prueba caligráfica –.

En ese sentido, ya esta sala B resolvió con anterioridad, señalando que la circunstancia que en los libros de una de las partes no surja el crédito reclamado por la otra y que consta en los libros de ésta, no configura la hipótesis de prueba contradictoria que considera del Código de comercio: art. 63, dado que, de otro modo, le sería fácil a los interesados invalidar el derecho de su contraria a probar con sus libros llevados en forma la legitimidad de sus pretensiones. El peligro de abuso de este medio probatorio se evita con la exigencia de que los asientos contables, para servir de prueba a favor de quien lo hizo, deben hallarse respaldados con la documentación pertinente (art. 43, Cód. de Comercio) ³

V. Los asientos contables como elemento de prueba

Como bien resuelve la alzada, las constancias de la contabilidad de una parte tienen eficacia a partir del cumplimiento formal de ciertos externos,

³ CNCom., sala B, “Banco Español del Río de la Plata c. Prati-Vazquez Iglesias S.A. s/ ord.” Abril-29-987; Bol Jur 1987/4 p. 297.

impuestos a todos los comerciantes por el Código de Comercio, en un sistema absolutista y tutelar.

En su faz formal, la obligación de llevar contabilidad abarca la llevanza de los libros determinados por el art. 33 del Cód. de Comercio, con los requisitos legales extrínsecos e intrínsecos del art. 46, conservados como ordena el art. 45. A su vez, reconoce la cuestión un contenido material consistente en la necesidad de utilizar los libros de modo que se consiga la finalidad de la contabilidad: hacer visible la existencia y modificaciones de los recursos económicos del comerciante. Dentro de tales extremos, sin atenuaciones, se inscribe la habilidad adjetiva atribuida a la contabilidad llevada en legal forma.

A distingo del derecho romano, recuerda Garrigues, en el derecho moderno los asientos de los libros mercantiles no tienen por sí sustancia jurídica, sino que demuestran la existencia de hechos y modificaciones de carácter patrimonial (entradas y salidas en el patrimonio del sujeto) ⁴

Presupuesta la llevanza en legal forma, introduce la normativa de fondo materia de naturaleza adjetiva, constituyente, a su vez, de excepción al principio clásico de la prueba en materia de documentos privados – nadie puede constituir un título a su favor (*nemon sibi titulum constituere potest*) –. Transita el art. 43 de la ley comercial por una ya apuntada por la doctrina doble razón justificativa del sistema: por un lado los comerciantes realizan sus anotaciones no con el fin inmediato de probanza futura, sino para conocer de manera acabada el giro de sus negocios y, por el otro, su correlato con la documentación respaldatoria como los restantes asientos de su parte y la contraria, impiden o, por lo menos, dificultan seriamente todo intento de alteración.

VI. Orientación actual de la doctrina

Es del caso traer como referencia el tratamiento dado a la cuestión por el Proyecto de unificación civil y comercial, en trámite parlamentario; generador a su vez de abundante doctrina sobre los temas que abarca.

De la ley de sociedades sólo se modifica su art. 61, que en la redacción que se propone remite al Código Civil, demás disposiciones y reglas técnicas aplicables.

⁴ GARRIGUES “Curso de derecho mercantil”, t. I p. 642, Madrid 1976.

Aparece incorporado al Código Civil proyectado disposiciones relativas a los estados contables, con carácter general, manteniéndose las exigencias de consignar por separado en el activo, pasivo y estado de resultados: los créditos, obligaciones, intereses pagados o devengados por operaciones con sociedades controlantes, controladas o vinculadas – arts. 63 a 65, ley de sociedades –. Asimismo la obligación de las sociedades por acciones y de responsabilidad limitada – art. 299 inc. 2º - de presentar sus estados contables anuales. Las controlantes deberán presentar estados contables anuales consolidados – art. 62 ley de sociedades.⁵

En el cuerpo del Código Civil, se mantienen las pautas que informa el estado actual de la legislación, con la exigencia de una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deban registrarse, conforme a los demás principios de la contabilidad generalmente aceptados, que se complementará con la documentación respectiva (art. 1017). El sistema de sustitución alcanza al igual que en el régimen vigente, a todos los libros salvo el de Inventarios y Balances.

Cierto es que desaparecería de la legislación sustantiva aquel efecto que hoy le reconoce el art. 63, motivo de nuestro comentario, mas no parece destacado trasladar el tratamiento de los efectos adjetivos a la legislación ritual capítulo de la prueba documental. Las notas explicativas del Proyectos nos brindan mayores elementos de juicio. En este sentido y en concordancia con la opinión dada sobre el particular por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, el requerimiento del proyectado art. 1025 de que los estados contables estén preparados de acuerdo con “los principios de contabilidad generalmente aceptados”, ya cubre adecuadamente los aspectos técnicos sobre el contenido y forma de los estados contables.⁶ En igual sentido, subraya la entidad profesional como especialmente importante el mantenimiento del estado de evolución del patrimonio neto como estado contable básico (el Proyecto lo considera un anexo); y que los ajustes de resultados de ejercicios anteriores (que por definición no integran el resultado del ejercicio) sean expuestos en el estado de evolución del patrimonio neto – como ya lo exigen normas de la Comisión Nacional de Valores y Banco Central de la República Argentina – y no el estado de resultados.

⁵ BOLESO, Héctor M. “La ley de sociedades comerciales en el Proyecto de unificación civil y comercial”, en Rev. LA LEY, T. 1987-e, P. 1078.

⁶ Informe de la Federación Nacional de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de fecha 24/6/87, citado por VERON, Alberto V. En La unificación civil y comercial en materia de sociedades y el derecho de la economía y de la empresa” en Rev. LA LEY, t. 1987-E, p. 918.