

COMISION N° 4

Por: Eduardo R.A. Martínez Thoss
Abogado

IV CONGRESO DE DERECHO SOCIETARIO - MENDOZA - 1986

PONENCIA: Debe unificarse a la brevedad, el régimen jurídico de las registraciones contables de los comerciantes, sean estas personas / físicas o de existencia ideal.-

Fundamentos:

A través de la reforma de la Ley 22.903, en el art.61 de la Ley de Sociedades (Ley 19.550 t.o.) se insinúa, con total claridad, una concepción jurídica de las registraciones contables de los comerciantes, totalmente novedosa en nuestro ordenamiento positivo.-

En efecto, la norma citada contiene elementos propios de un sistema de gran liberalidad en lo referente a las dichas registraciones. Tal es el caso, por ejemplo, de la permisión de prescindir de las formalidades del art.53 del Cod.Comercio.-

Nuestro sistema tradicional, aún luego de la reforma del Decreto N° 4777/63, se caracteriza por regular todo lo atinente a la teneduría de libros de los comerciantes dentro de un esquema relativamente rígido, en donde son exigidos determinados libros en forma expresa y otros implícitamente, pero considerados indispensables para integrar un "sistema de contabilidad", según las exigencias de la importancia y naturaleza de la empresa, de suerte tal, que de la contabilidad así registrada y de la documentación, resulten con claridad los actos de la gestión comercial y la situación patrimonial del comerciante.-

Importante es advertir como, en la reforma de 1963 se incorporó la documentación como elemento necesario para complementar los asientos contables de los libros (art. 43 C.Com.).-

Solo para las sociedades comerciales, nació, en 1972, la posibilidad de reemplazar o complementar sus libros de comercio por el empleo de medios modernos de contabilización. Así pues, a partir de la Ley 19.550 fue posible la utilización de máquinas de contabilidad o computadoras para llevar adelante toda la tarea de procesamiento y registración de las operaciones comerciales. Las fichas, sábanas, formularios continuos u hojas sueltas que imprimían estas máquinas debieron ser, según las distintas modalidades adoptadas, autorizadas por los organos de control correspondientes, con anterioridad o con con posterioridad a su impresión. El encuadernamiento final de di-

///

///chas hojas es una tarea posterior del titular de los libros que así se -van formando.-

El régimen de teneduría de libros de comercio regulado en el Código correspondiente no fue, en ocasión de la sanción de la Ley 19.550, afectado sustancialmente. Puede afirmarse que se mantuvo el sistema tradicional, con las modificaciones necesarias y suficientes para hacer viable el empleo de medios modernos de contabilización. Las cuestiones de orden práctico relativas al cumplimiento de las exigencias del art.53 del C.Com.fueron perfectamente superadas.-

No obstante, y aquí solo lo vamos a dejar apuntado, ya se creó, en el orden normativo, una diferenciación entre los comerciantes - personas físicas - y las sociedades comerciales. Si aquellos deseaban utilizar medios modernos de contabilización, la ley no lo permitía, y solo una resolución judicial que se basara en razones de equidad o algún otro argumento justificante, podría volver a poner los derechos de ambos tipos de sujetos, en un pie de igualdad.-

La Ley 22.903, finalmente, modificó el art.61 manteniendo ciertas características del original, pero agregando, como dijimos en un comienzo, elementos tendientes a liberalizar el sistema tradicional. La mención del uso de ordenadores y medios magnéticos para sustituir los libros, y la explícita intención del legislador de "potenciar la permisión" de su uso, ⁽¹⁾ no pueden ser tenidos como únicas causales de la modificación en el sentido expresado.-

El art.61, en su primer párrafo, autoriza a prescindir de las formalidades del art.53 del C.Com. solo a las sociedades comerciales que obtengan autorización para sustituir sus libros por ordenadores, medios mecánicos, magnéticos u otros, salvo, por supuesto, el caso del libro de Inventarios y Balances.-

A más de la evidente posibilidad que se abre ahora, de reemplazar directamente los libros de comercio por soportes magnéticos de memoria auxiliar de computadoras - discos o cintas magnéticas, por ejemplo - no debe olvidarse que también sería posible, y más aún que lo antedicho, continuar llevando los libros impresos por medios mecanizados, pero ya - y esto es lo importante - sin necesidad de dar cumplimiento a las formalidades del art.53 del C.Com.-

///

/// La prescindibilidad de las formalidades extrínsecas exigidas por el sistema tradicional (art.53 C/Com.), es el único modo de viabilizar el uso de los soportes magnéticos de computadoras en la extensión que hemos mencionado, ya que éstos no podrían jamás, ser "foliados, rubricados ni encuadernados" y, en consecuencia, la subsistencia de la exigencia legal de marras, vedaría la utilización de estos medios para reemplazar los libros de comercio.-

Pero lo antedicho, no es lo fundamental de la reforma. Ello solo se refiere a una posibilidad de empleo de medios novedosos para llevar adelante la registración contable. La importancia de la modificación introducida por la Ley 22.903 radica en la autorización legal para dejar de lado las formas prescriptas por el art.53, aún cuando los libros de comercio continúen siendo llevados en forma impresa.

El art.53 del C.Com. constituye la mayor garantía de cumplimiento de las formalidades intrínsecas de las registraciones contables, determinadas en el art.54 del mismo código. Si, un libro no lleva una foliatura autorizada, no está individualizado y rubricado oficialmente y por último, no está encuadernado en forma fija, qué seguridad brinda de que sus hojas no han sido alteradas, cambiadas, reemplazadas por otras reimpresas, y no ha sido mutilado en parte, con la consecuente posible adulteración de los asientos contables. Evidentemente poca o ninguna.-

No estando garantizado el cumplimiento del art.54, cabe preguntarse qué certeza ofrecen los asientos impresos, sobre la veracidad de los mismos, dentro de semejante contexto. No mucha, por cierto.-

No podrán esgrimirse tampoco, en abono de la veracidad de los asientos, los conocidos argumentos de que los libros no son solo una recopilación de ^{aislados} datos sino que forman parte de un sistema interrelacionado de registraciones en diferentes soportes, ni que, cuando el comerciante efectúa el asiento en sus libros, no sabe, en general, que el mismo va a ser motivo de un litigio en un futuro. La modificabilidad de los libros destruye los fundamentos precedentes.-

Los asientos contables hechos en los registros de los comerciantes, habiéndose prescindido de las formalidades extrínsecas regladas por el Código de Comercio, no parecieran pues, tener valor alguno

///

///por si solos, razón por la cual, la documentación original vendría ahora a adquirir el máximo de importancia, quedando las registraciones contables, jugando solo un papel meramente complementario.-

Esta nueva concepción ^{jurídica} de las registraciones contables, apunta pues, a liberalizar el sistema, dejando librado al comerciante - sociedad comercial - a que efectúe sus registraciones en los medios que le resulten más convenientes, puesto que las mismas le han de servir, fundamentalmente, para llevar adelante su tarea de contabilidad gerencial. Los terceros, y el Estado mismo, habrán de encontrar las respuestas a sus requerimientos, en la documentación original.-

Ahora bien, habiendo bosquejado brevemente la novedosa concepción jurídica en los párrafos precedentes, nos debemos preguntar si una sociedad comercial autorizada a sustituir sus libros y que consecuentemente ha prescindido de las formalidades del art.53 C.Com., - por expresa autorización legal - es pasible de la sanción del art.55 C.Com, según el cual, el incumplimiento le acarrearía que sus asientos no tienen valor probatorio alguno.-

Antes hemos expresado nuestra opinión al respecto, pero debemos recordar que, siendo la Ley 22.903 de igual jerarquía que el Código de Comercio, y posterior, podría argumentarse validamente que este último ha sido derogado en cuanto se oponga a las disposiciones de aquella, y consecuentemente, la sanción del art.55 no sería aplicable.-

La resolución de la cuestión podría poner en evidencia una situación de notoria desigualdad ante la ley, por cuanto, en tanto un ente comercial que lleve sus registraciones contables por el método tradicional, debe someterse a múltiples exigencias de forma y fondo; otro ente, autorizado de conformidad a lo dispuesto por el art.61 de la Ley 19.550 (t.o.), no necesita cumplir formalidad alguna para recibir iguales beneficios de la ley. Los asientos contables del primero, valdrían en juicio tanto como los del segundo.-

Si bien, podrá señalarse que los asientos deben ser complementados con la documentación correspondiente, no puede descartarse la posibilidad de falsificación de la documental, por lo que, la impor-
///

///

tancia de la fiijeza de los asientos vuelve a evidenciarse.-

Regímenes jurídicos de registraci6n contable vigentes actualmente.

En definitiva, por encima de toda valoraci6n crítica que podamos hacer sobre esta nueva concepci6n que hemos señalado, pretendemos apuntar que en la actualidad rigen a los comerciantes - individuales o sociedades - tres diferentes regímenes de registraci6n contable, y que, en todos los casos, los titulares de los registros, sometidos a muy distintos grados de contralor y exigencias formales, reciben, o est6n en condiciones de recibir, idénticos beneficios de la ley. Esto puede generar, especialmente en casos de litigios entre sujetos encuadrados en diferentes sistemas, cuando se pretenda hechar mano de la prueba de registros contables, serios planteos de inconstitucionalidad por desigualdad ante la ley.

Podemos sintetizar los regímenes vigentes en:

a) El que rige a los comerciantes individuales y sociedades que no hayan solicitado autorizaci6n a la autoridad de control para utilizar medios modernos de contabilizaci6n en complemento o reemplazo de sus libros (r6gimen legal del C6digo de Comercio).-

b)° El que rige a las sociedades que hayan solicitado su autorizaci6n a raíz de las prescripciones de la Ley 19.550/72, y que, sin pretender sustituir en mayor medida sus libros contables, no solicitan autorizaci6n ni prescinden de las formalidades del art.53 C.Com. (regimen legal de la Ley de Sociedades - 19.550/72).-

c) El de las sociedades comerciales que soliciten autorizaci6n para sustituir sus libros por ordenadores y que, consecuentemente, queden facultadas por la ley para dejar de dar cumplimiento a las formalidades del art.53 C.Com. (r6gimen legal de la Ley de Sociedades reformada - 19.550 t.6.'83).-

Por estos fundamentos sostengo esta ponencia, y pretendo se de clare que

DEBE UNIFICARSE A LA BREVEDAD, EL REGIMEN JURIDICO DE LAS REGISTRACIONES CONTABLES DE LOS COMERCIANTES, SEAN ESTOS PERSONAS FISICAS O DE EXISTENCIA IDEAL.-

(1) Exposici6n de Motivos Ley N° 22.903/83

Eduardo B. Martínez Thoss
Abogado