

Art. 320 CCC: Propuesta de interpretación del último párrafo¹⁸

Javier Miguel Mirande y Juan Pablo Orquera

Síntesis

Las provincias han delegado la facultad de legislar en materia de fondo al Gobierno Federal, y sólo se reservan la prerrogativa de reglamentar, sin modificar (arts. 75, inc. 12, 31, 121 y 123 CN). Toda norma provincial en materia delegada (de fondo), o que modifique la ley nacional en materia de fondo es inconstitucional y susceptible de impugnación (art. 126 CN).

La Ley 26.994 (CCC) no puede modificar la disposición constitucional del art. 75, inc. 12, porque no se ha seguido el procedimiento constitucional federal del art. 30 C.N.

Teniendo en cuenta estos factores, concluimos que deben registrar sus operaciones en una contabilidad organizada:

a) Las personas jurídicas privadas, conforme al art. 320, ab initio y regulación específica, como las incluidas en la LGS; Mutualidades y Cooperativas; Consorcios de Copropietarios, etc.;

b) Las personas humanas, que por imperio de las normas que regulan su actividad deban llevar contabilidad (Martilleros, Corredores, Despachantes de Aduana, etc.);

c) Los Entes Contables que no son personas jurídicas (U.T.E., A.C.E., Consorcios de Cooperación), también deben estar obligadas a cumplir con esa carga, por disposición legal;

d) Las personas humanas que tienen su actividad organizada en forma de empresa, por regla deben llevar contabilidad, salvo que por su escaso volumen, podrían ser exceptuadas.

¹⁸ Esta ponencia reconoce como referencia un trabajo inédito del Dr. Federico Achares Di Orio;

La reforma. El art. 320 CCC y las interpretaciones del último párrafo

El art. 320 CCC prevé al menos tres supuestos:

a) Sujetos sobre los cuales pesa la carga de llevar registro de sus operaciones (contabilidad obligatoria):

i. Las “personas jurídicas privadas” (art. 148 CCC) con personalidad jurídica y a quienes se les aplican las normas generales establecidas por los arts. 150 a 167 CCC, además de las normas especiales previstas en diversas regulaciones especiales. Es decir: sociedades reguladas en la LGS, asociaciones civiles, simples asociaciones, fundaciones, iglesias y entidades religiosas, mutualidades, cooperativas, consorcios de propiedad horizontal y, “*toda otra contemplada en disposiciones de este código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento*” (art. 148 inc. i CCC)¹⁹. Entonces, se admite la existencia de otras personas jurídicas privadas: a) reguladas por una norma expresa y b) que su carácter resulte de su finalidad y funcionamiento. También se incluyen los llamados “entes contables determinados sin personalidad jurídica” expresamente obligados por ley, como las Agrupaciones de Colaboración (A.C.E.), Uniones Transitorias (U.T.E.) y Consorcios de Cooperación (Favier Dubois (p) - Favier Dubois (h).

ii. Las personas humanas que realicen una actividad económica organizada o sean titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios²⁰ y los “agentes auxiliares del comercio” regidos

¹⁹ Tratándose de personas jurídicas privadas esta obligación se torna ineludible ya que al ser bienes de una persona diferente de sus miembros, los administradores deben necesariamente rendir cuenta de la gestión de bienes ajenos (Junyent Bas);

²⁰ A dichos supuestos Favier Dubois (h) agrega: iii) entes contables determinados sin personalidad jurídica, y iv) agentes auxiliares de comercio. Así explica, respecto de los primeros, que “*hay entes que, si bien no tienen personalidad jurídica ni son sociedades, la ley les exige llevar contabilidad y, por ende, los considera como “entes contables”*”. *Se trata de algunos contratos asociativos como las agrupaciones de colaboración, uniones transitorias y consorcios de cooperación...*”, donde “*el fundamento de la obligación contable estaría en una calificada rendición de cuentas de los administradores y representantes a los partícipes de estos contratos*”; y en cuanto a los segundos dice que “*no obstante no ser mencionados por el artículo 320, ni haberse reglamentado sus profesiones en el nuevo Código, los agentes auxiliares de comercio, como son los corredores y martilleros, mantienen sus obligaciones profesionales especiales, incluyendo matrícula y contabilidad, dado que tales obligaciones resultan de leyes especiales no derogadas*” (FAVIER DUBOIS, Eduardo M. (h), “Panorama del derecho comercial en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación vigente a partir del 1/8/2015”, *Doctrina Societaria y Concursal*, Errepar, t. XVII, feb., ago. y sep. 2015);

por normas especiales, como martilleros y corredores.²¹ En nuestra opinión, son siempre Empresarios, o sea organizadores de factores de la producción o titulares de establecimientos industriales, comerciales o inclusive agropecuarios.

b) Sujetos eximidos de llevar registros contables, son las personas humanas:

i. Que desarrollen profesiones liberales en forma individual y

ii. Que desarrollen actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa.

La condición excluyente es que no se organicen como empresa; y

c) Son sujetos facultados a llevar contabilidad (contabilidad facultativa): cualquier persona, que solicitare su inscripción y habilitación de sus registros y/o rubricación de los libros;

Personas jurídicas privadas, su situación

Las sociedades, en tanto, personas jurídicas privadas (art. 148 CCC), deben registrar sus operaciones (art. 320 CCC).

En la concepción clásica del Código derogado, reproducida por el actual, la contabilidad aparece como una “carga” *stricto sensu*²² y su desatención genera consecuencias disvaliosas (art. 330 CCC) para el Ente, sin perjuicio de las diversas formas de responsabilidad de los administradores, (arts. 59, 274 LGS)²³.

²¹ V. ley 25028 (Digesto Jurídico)

²² Y ejemplificamos: Las obligaciones pueden ser de dar, hacer o no hacer. No puede haber sentencia que imponga coactivamente el registro de operaciones y actos jurídicos, porque su incumplimiento, sólo puede producir consecuencias disvaliosas para el afectado.

²³ *La contabilidad mercantil no sólo responde a la satisfacción de las necesidades particulares del comerciante sino, y en forma preponderante, al cumplimiento de una obligación legal o, como prefiere la moderna doctrina, de una carga* (CNCom., sala C, LA LEY, 124-39). *Si bien la inobservancia por parte de los administradores de la carga de llevar una adecuada contabilidad y de inscribir los actos societarios cuando ello es legalmente exigible, los hace responsables en los términos de los arts. 59 y 274 de la ley 19.550 ..., pues se trata de un incumplimiento inherente a sus funciones, y esa omisión culposa no puede derivar en resarcimiento alguno cuando no se ha probado el daño y la relación de causalidad entre él y la conducta reprochada, lo cual es presupuesto sine qua non de la responsabilidad civil en general.* Cám. Nac. Apel. Com., sala D; S., M. A. c. C., R. y otros; 05/11/2008; LA LEY 06/04/2009; LA LEY 2009-B, 656; ED 231 , 493 • DJ 20/05/2009 , 1355 • AR/JUR/14329/2008.

Siguiendo a Favier Dubois (h)²⁴ vemos que no sólo es una “carga”, porque las registraciones no sólo tienen una clara finalidad hacia el interés propio, sino que también se exigen en interés de terceros o más correctamente del tráfico:

1. En las sociedades comerciales, la contabilidad es la herramienta que permite discriminar entre bienes sociales, de los socios y de los gestores; entre activos y pasivos, evolución del patrimonio, etc. (arts. 55, 68, 69, 72, 234 inc. 1º, 281 incs. 1º y 2º, y concs. LGS), las registraciones contables son para los administradores la contracara del derecho de información del socio²⁵;

2. Acceso al crédito, porque regularmente llevada es la forma de acreditar solvencia y solidez patrimonial;

3. Los acreedores Fiscales, para determinar la existencia de crédito o débito, alícuotas aplicables, y demás datos para la configuración de la obligación fiscal;

4. Los organismos de contralor como S.S.N.; S.R.T.; S.S.S.N.; C.N.V.; B.C.R.A.; etc., que controlan el cumplimiento de las cargas y obligaciones de las sociedades sometidas al régimen y exigen información.

Sujetos eximibles

El último párrafo del art. 320 CCC en cuanto dispone “*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*”, abre un espacio, para la interpretación, nada conveniente por cierto.

Obviando la deficitaria redacción, que refiere a “actividades”, cuando viene regulando “sujetos”, veamos algunas de las alternativas que nos propone:

1. Personas físicas que desarrollen actividad organizada, pero que su volumen no justifique la registración de sus operaciones:

²⁴ FONTANARROSA, R., *Derecho Comercial Argentino*, t. I, p. 327 y ss., Zavalia (Bs. As. 1982)

²⁵ *El incumplimiento del administrador en la carga de llevar la contabilidad lo responsabiliza ilimitadamente por los daños que cause —artículos 59 y 274, ley 19.550 (t.o. 1984) y puede constituir una justa causa de remoción —artículos 114, 129, 136 y 143, ley 19.550—* (Cám. Nac. Apel. Com., sala B; Interchange & Transport International S.R.L. c. Masó, Manuel J.; 12/04/2007; IMP 2008-9 (Mayo), 823; ED 15/02/2008, 2; ED 226, 274 con nota de Mariano Gagliardo • AR/JUR/10766/2007.

a) Empresarios, incluso profesionales liberales y agropecuarios y/o conexos que se organicen y actúen en forma de empresa, pero que dado el magro volumen de sus operaciones, por imperio de la legislación local quedarían excusados; y

b) Las sociedades nunca podrían ser eximidas de llevar contabilidad, sin importar el volumen del giro.

2. Desde otra posición podría decirse que la eximición alcanza a todos los sujetos obligados a llevar contabilidad:

a) Los eximidos por la propia norma, no caben en la hipótesis, pues ya están excluidos;

b) Los facultados, no están obligados, o sea que se trata de sujetos exentos, de por sí;

c) Entonces, la posibilidad de eximición refiere a todos los obligados (carga), incluso las personas jurídicas privadas; o sea, que las sociedades podrían ser eximidas de llevar contabilidad si el volumen de sus operaciones resulte inconveniente conforme regulación local;

d) Quedan fuera de esta alternativa, los Entes Contables (U.T.E., A.C.E., Consorcios de Cooperación) y los Agentes Auxiliares, sobre los cuales pesa la carga legal de llevar contabilidad²⁶. Mancini y Ramos, se expiden en igual sentido, pues según ellas, resulta razonable que la ley no les exija a los emprendimientos de poca envergadura cargar con una estructura administrativa capaz de soportar la teneduría de libros²⁷.

Para esta lectura, las regulaciones locales podrán fijar pautas de volumen de giro (facturación, volumen de operaciones, cantidad de personal, superficie del local, etc.) que liberen a determinadas sociedades, incluso por acciones y así se pone en crisis la concepción que sostiene que una regular contabilidad es siempre obligatoria para las sociedades.

3. Achares-Di Orio, considera que las sociedades²⁸ no pueden ser eximidas de llevar contabilidad. Que el art. 320 CCC no resulta claro, y que su interpretación no es sencilla, sobre todo porque entre las personas jurídicas privadas se encuentran algunas que su eximición por volumen del giro se

26 FAVIER DUBOIS, Eduardo M. (h), “Panorama del derecho comercial...”, cit.

27 Conf. MANCINI, Lucrecia - RAMOS, Mariana, “Los registros contables en el nuevo Código Civil y Comercial. Análisis comparativo con la legislación anterior. Relación con normas técnicas”, *Doctrina Societaria y Concursal*, Errepar, t. XXVIII, feb. 2016.

28 Al menor las regularmente constituidas. No abordaré en el presente la situación de las sociedades informales (Capítulo I, Sección IV, LGS).

justificaría, tales como los consorcios de propiedad horizontal (art. 148, inc. h)²⁹, pero el fundamento de la obligación –carga- contable en las sociedades determinaría bien estar a la primera interpretación, que propone que la norma sólo refiere a persona humanas, bien a la segunda pero con la salvedad de que el caso de las sociedades³⁰ constituye una excepción a la exención.

Y funda su conclusión diciendo:

a) Llevar una regular contabilidad constituye una obligación (no carga) sobre los administradores sociales, pues la rendición de cuentas (que es una obligación) y la presentación de los EE.CC. no suponen dos institutos diferentes e incompatibles, constituyendo dicha presentación una manera de rendir cuentas, pero ajustada a las particularidades del negocio societario,³¹ que interesa a los socios y administradores, para juzgar su actuación y a los fiscalizadores, como asimismo permite a los socios conocer la marcha de los negocios, la suerte de sus aportes, el derecho a eventuales dividendos, etc.

b) El sistema de contabilidad legal para las sociedades comerciales, resulta primordial por su relación con el régimen del capital social³². Puesto que funciona como “cifra de retención” y garantía, impidiendo la distribución de dividendos cuando el P. Neto estuviere por debajo de esa cifra intangible³³. Es decir, la existencia de utilidades o pérdidas en el ejercicio se ha de reflejar en los EE.CC., que analizados y aprobados por el órgano de gobierno, ha de determinar la conveniencia (Art. 205 LGS) o necesidad (Art. 206 LGS), de la adecuación del capital al nivel del P. Neto.

c) Las SRL incluidas en el Art. 299, inc. 2, LGS, deben remitir al Registro Público copia de los EE.CC., del Estado de Resultados y del Estado de Evolución del PP.NN., y de Notas, informaciones complementarias y cuadros anexos, dentro de los 15 días de su aprobación y cuando se trate de sociedades por acciones, se remitirá un ejemplar a la autoridad de contralor (Art. 67 LGS).

d) Otra interpretación implicaría romper con la lógica del sistema societario, donde, los administradores rinden cuentas de su gestión mediante la

29 Explica FAVIER DUBOIS (h) que en los casos de las sociedades informales y de los consorcios de propiedad horizontal se podría eximir a las mismas por el “*volumen del giro*” (conf. Favier Dubois (h), “*Panorama del derecho comercial...*”, cit.).

30 Al menos el caso de las sociedades.

31 Conf. NISSEN, Ricardo A., “La rendición de cuentas en las sociedades comerciales regularmente constituidas”, ar.microjuris.com, MJ-DOC-2055-AR | ED.201-857 MJ-DOC-2055-AR | ED.201-857 | MJD2055.

32 Favier Dubois (h), “Régimen de Contabilidad Legal...”, cit.

33 Ver FAVIER DUBOIS, Eduardo M. (p), “El capital social como parámetro y el patrimonio como variable”, *Doctrina Societaria y Concursal Errepar*, t. XIX, mar. 2007.

presentación de los EE.CC. para su tratamiento por el órgano de gobierno (art. 234, inc 1 LGS), los dividendos sólo pueden ser repartidos si provienen de ganancias realizadas y líquidas que surjan de un balance de ejercicio regularmente confeccionado y aprobado (arts. 68 y 224 LGS), las ganancias no pueden distribuirse hasta tanto no se cubran las pérdidas de ejercicio anteriores (art. 71 LGS), las reservas legales se calculan sobre las ganancias realizadas y líquidas que arroje el estado de resultados del ejercicio (art. 70 LGS), la remuneración de los directores se calcula sobre las ganancias (art. 261 LGS), la participación del recedente se fija de acuerdo al valor resultante del último balance realizado o que deba realizarse en cumplimiento de normas legal o reglamentarias (art. 245 LGS), entre otras.

Por todo ello, debe estarse a la primera interpretación, o bien si se está a la segunda, debe aceptarse que la eximición no regirá respecto de las sociedades reguladas en la L.G.S., por la interpretación restrictiva del instituto³⁴, y sobre por la asistematicidad que esa remisión supondría.

4. Compartimos en gran parte los fundamentos de Achares-Di Orio, pero entendemos que previamente debe tenerse en cuenta la cuestión constitucional que encierra esta poco agraciada norma:

a) Según el art. 75, inc. 12 C.N., los códigos civil y comercial, son legislación que corresponde al Congreso de la Nación, asimismo, el art. 31 ratifica el carácter de Ley Suprema de la Constitución en cuanto *“las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o Constituciones provinciales”*, y a su vez, *“las provincias conservan todo el poder no delegado ... al Gobierno Federal...”* (art. 121 C.N.). En materia Legislativa, *“cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero»* (art. 123 C.N.). Las provincias no pueden bajo ningún concepto legislar en materias delegadas, sino solo reglamentar su ejercicio a condición que los *“principios, garantías y derechos reconocidos..., no sean alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”* (art. 28 C.N.). Y en orden a evitar un accionar inconstitucional, la misma Carta prohíbe a las provincias ejercer *“el poder delegado a la Nación.-ya que- No pueden... dictar los códigos Civil,*

³⁴ Así se explica que *“es condición legal para admitir la eximición el ser inconveniente la sujeción a los deberes contables, situación de hecho que debe examinarse con criterio restrictivo, debiendo optarse por la obligación de llevar contabilidad en caso de duda”* (HEREDIA, Pablo D., *Código Civil y Comercial de la Nación comentado*, dirección de Lorenzetti, Ricardo Luis, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2015, t. II, p. 255;

Comercial, Penal y de Minería, después de que el Congreso los haya sancionado;...” (art. 126 C.N.).

b) Por otro lado, el Congreso de la Nación, mediante una ley “común” como es el caso del CCC (N° 26.994) no puede modificar la cláusula constitucional del art. 75, inc.12, porque no se ha seguido el procedimiento establecido en el art. 30 C.N., o sea que esas normas “locales” que regulen la dispensa a llevar contabilidad, serán inconstitucionales por alzarse contra el orden establecido por la propia C.N. en las normas indicadas.

c) Las normas “locales”, solo podrán tener carácter meramente instrumental, para la aplicación de la legislación de fondo.

Por tanto y siguiendo esta línea de razonamiento, los únicos sujetos que podrían ser “exentos” de la carga de llevar registraciones contables son, *las personas humanas que realicen una actividad económica organizada o sean titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios*, a condición de no encontrarse en ninguna de estas categorías:

i. Los “Corredores”³⁵ deben llevar el “*libro de registro*” donde asientan cronológicamente todas las operaciones concluidas con su intervención (art. 35, ley 20.266);

ii. La ley 22.400 de “*Productores y Asesores de Seguros*”, establece tanto para los Productores como para los Organizadores, la carga de llevar un registro rubricado de las operaciones en que interviene, conforme a las condiciones que establezca la autoridad de aplicación (S.S.N.);

iii. El Código Aduanero define a los “*Despachantes de Aduanas*” como un Auxiliar del Comercio y del Servicio Aduanero (art. 36) y como tal, tiene una serie de obligaciones y cargas entre las que se encuentra, además de las prescriptas en el art. 33 del Cód. de Com.³⁶, llevar *un libro rubricado por la aduana donde ejercieren su actividad, en el cual harán constar el detalle de todas sus operaciones, obligaciones tributarias pagadas o pendientes de pago, importe de las retribuciones percibidas y cualquier otra anotación que exigiere la Administración Nacional de Aduanas*; debe ser llevado en los términos del artículo 54 del Cód. de Com.³⁷ y será exhibido a requerimiento del

³⁵ El art. 1345 del CCC dispone: “*Hay contrato de corretaje cuando una persona, denominada corredor, se obliga ante otra, a mediar en la negociación y conclusión de uno o varios negocios, sin tener relación de dependencia o representación con ninguna de las partes*”.

³⁶ Entendemos que hoy refiere al art. 320 CCC.

³⁷ Hoy de acuerdo al art. 324 CCC.

servicio aduanero y los deben conservarlos por el plazo del art. 67 del mismo cuerpo legal derogado³⁸ (art. 55).

iv. Los Martilleros conforme a la disposición del art. 9° de la ley 20.266 entre otras obligaciones –carga, en este caso–, deben llevar los libros “*diario de entradas*”³⁹; “*diario de salidas*”⁴⁰; y el “*de cuentas de gestión*”⁴¹ (art. 17, ley 20.266).

v. La ley 26.831 (Mercado de Capitales), define a los “*agentes registrados en general*” como aquellas personas que autorizadas por la CNV para operar en el mercado de capitales sea bursátil o extra bursátil (art. 2°)⁴², y los enumera y clasifica conforme a su función dentro del referido espacio⁴³; así, tienen la carga de llevar registro de sus operaciones⁴⁴, unos por ser sociedades comerciales y los “*agentes productores de agentes de negociación*” y los “*agentes de colocación y distribución*”, que bien pueden ser personas humanas, también, por disposición legal o reglamentaria de la CNV.

vi. Los consorcios de copropietarios de edificios sometidos a propiedad horizontal, también deben llevar contabilidad, ya que se trata de personas jurídicas privadas y con discriminación de órganos (art. 2044 CCC), y por ello, deben haber una clara discriminación entre activos, pasivos, créditos y deudas de los administradores, el propio Ente y los copropietarios.

Entonces, cabe concluir:

38 Art. 328 CCC.

39 Donde debe registrar los bienes recibidos para su venta, datos filiatorios del comitente, y las condiciones de la manda para la enajenación.

40 Aquí asienta día a día las ventas, indicando los datos del comitente vendedor y del comprador, precio, condiciones de pago y especificaciones necesarias de la operación.

41 Donde asienta las operaciones realizadas entre el Martillero y sus comitentes.

42 Personas físicas y/o jurídicas autorizadas por la Comisión Nacional de Valores para su inscripción dentro de los registros correspondientes creados por la citada comisión, para abarcar las actividades de negociación, de colocación, distribución, corretaje, liquidación y compensación, custodia y depósito colectivo de valores negociables, las de administración y custodia de productos de inversión colectiva, las de calificación de riesgos, y todas aquellas que, a criterio de la Comisión Nacional de Valores, corresponde registrar para el desarrollo del mercado de capitales.

43 “Agente de negociación”; “Agentes productores de agentes de negociación”; “Agentes de colocación y distribución”; “Agentes de corretaje”; “Agentes de liquidación y compensación”; “Agentes de administración de productos de inversión colectiva”; “Agentes de custodia de productos de inversión colectiva”; “Agentes de depósito colectivo”; “Agentes de calificación de riesgos”.

44 Conforme a la disposición de los arts. 19, inc. “q” y cons.;

a) Que las personas jurídicas privadas, siempre deben llevar registro de sus operaciones, conforme al art. 320, ab initio y regulación específica, LGS; Mutualidades y Cooperativas; Consorcios de Copropietarios etc.;

b) Que las personas humanas, que por imperio de las normas regulan su actividad deban llevar contabilidad (Martilleros, Corredores, etc.);

c) Que los Entes Contables (U.T.E., A.C.E., Consorcios de Cooperación), también deben estar obligados a cumplir con esa carga;

d) Las personas humanas que tienen su actividad organizada en forma de empresa, por regla deben llevar contabilidad, salvo que por su escaso volumen, podrían ser exceptuadas.