

Registros Contables

Marco Conceptual

Libro Primero – Parte General

Título IV: Hechos y actos jurídicos

Capítulo 5: Actos jurídicos

Sección 7ª: Contabilidad y Estados Contables Arts. 320 al 331

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 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. Sujetos Activos Obligados

1. Personas jurídicas privadas
2. Personas humanas
 - a) Que realicen una actividad económicamente organizada
 - b) Sean titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios.

B. Sujetos Activos Voluntarios

Las personas que soliciten su inscripción, habilitación y rubricación de sus registros en el Registro Público.



C. Sujetos No Activos

Las personas humanas:

1. Que desarrollen profesiones liberales.
2. Que desarrollen profesiones agropecuarias y afines no organizadas en forma de una empresa.
3. Las que por su volumen la determine cada jurisdicción.

Personas Jurídicas Privadas, según el art. 148 CCN

a) las sociedades;

b) las asociaciones civiles;

c) las simples asociaciones;

d) las fundaciones;

e) las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas;

f) las mutuales;

g) las cooperativas;

h) el consorcio de propiedad horizontal;

i) toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento."

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para la vida

Parámetros para la tipificación de las personas humanas

1. Dictamen 7/80 de la Dirección de Asunto Técnicos y Jurídicos de la AFIP, que define el término “empresa” para el impuesto a las ganancias, como la:

“Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

De la definición bajo análisis, se desprenden los siguiente parámetros:

- Es una organización
- Generada para el ejercicio habitual de una actividad económica.
- Utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de sus fines, inversión de capital y/o aporte de mano de obra.
- Asume la obtención del beneficio y el riesgo propio de la actividad.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para la ciudad

2. Al derecho laboral.

La ley laboral reconoce al empresario la facultad de organizar económica y técnicamente la empresa (Art. 64, LCT), lo que implica las siguientes potestades:

De organización.

- a) De dirección.
- b) Disciplinaria.
- c) De variar unilateralmente ciertas modalidades del trabajo.

3. Establecimientos.

A los elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fondo de comercio, según la ley 11687, son :

“las instalaciones, las existencias en mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los derechos derivados de la propiedad comercial e industrial o artística (Art. 1).

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires

70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 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 archivar en forma metódica y que permita su localización y consulta”.*

El artículo precedente debe ser analizado bajo dos aspectos:

1. En relación a los principios contables:

- Uniformidad.
- Claridad.
- Veracidad.
- Completividad y significatividad.
- Unidad.
- Partida doble.

2. En relación a un enfoque sistémico.

Cuyo procesamiento permite transformar la información bruta en información útil. En tal sentido, surgen cuatro conjuntos de elementos:

- Conjunto de datos, surgidos de las actividades y actos.
- Conjunto de comprobantes (regulados y no regulados).
- Conjunto de cuentas (plan y manual de cuentas).
- Conjunto de registros.

Todos bajo la uniformidad en el tratamiento de la información impuesto por el software de gestión implementado.

3. Mayor énfasis en el tratamiento de la Documentación Respaldatoria.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires

70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 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”.*

Utiliza la denominación REGISTRO en el lugar de LIBRO, como lo hacía el Art. 44 del CC.

Conviven Libros y Registros:

El Inventario y Balances, es exclusivamente un Libro.

Respecto a la integración, merece especial consideración el MAYOR.

En relación a la sustituciones dispuestas por el Art. 329 CCN, se destaca la habilitación del libro Sistema de Registro Contable.

Agregándose el punto d) con la incorporación de aquellos registros que imponga este código u otras leyes.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 323.- Libros.

El interesado debe llevar su contabilidad mediante la utilización de libros y debe presentarlos, debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público correspondiente.

Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene.

El Registro debe llevar una nómina alfabética, de consulta pública, de las personas que solicitan rubricación de libros o autorización para llevar los registros contables de otra forma, de la que surgen los libros que les fueron rubricados y, en su caso, de las autorizaciones que se les confieren”.

Debemos considerar al “libro” como almacenamiento primario del Sistema de Registro Contable, no exclusivo, ya que el CCN otorga la posibilidad de utilizar otros medios alternativos de almacenamiento a través de lo dispuesto en el Art. 329 y regulado para las sociedades, mediante la RG 7/15 IGJ en sus artículos 326 al 335.

El presente artículo contempla la constitución de un registro de consulta pública de las personas que soliciten rúbrica o se encuentren autorizadas a almacenar la contabilidad e otros medios, el que será de suma utilidad para aquellos que se desempeñan como Peritos.

El término REGISTRO involucra las dos modalidades de almacenamiento:

1. Libros Rubricados
2. Registros Autorizados, según el Art. 329, Inc. a.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires

70
años
trabajando
para la vida

“ARTICULO 324.- Prohibiciones. Se prohíbe:

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

Debemos enfocarnos en el Inc. e “circunstancias que afecten la inalterabilidad de las registraciones”, agregado en el nuevo CCN, lo que confirma una vez mas el análisis sistémico de la modalidad de llevar contabilidad, dado que la misma no está sujeta solo a la calidad del medio de almacenamiento, sino que resulta fundamental también asegurar la integridad de la información, mediante la utilización de funciones HASH (MD-5, SHA-1), los que determinan una cadena de caracteres inalterable en función de la información procesada, la que si fuera modificada en un signo, una letra, un espacio, etc, altera la cadena de caracteres obtenida originariamente, poniendo en evidencia la perdida de inalterabilidad de la información, o bien, la aplicación de firma digital, de acuerdo a la ley 25506 (Firma digital), para asegurar la información almacenada.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires

70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 325.- Forma de llevar los registros.

Los libros y registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada. También deben llevarse en idioma y moneda nacional.

Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico anual la situación patrimonial, su evolución y sus resultados.

Los libros y registros del artículo 322 deben permanecer en el domicilio de su titular”.

Debemos referirnos a dos cuestiones:

a. Requisito de actualización:

Para ello recurrimos al Art. 328, Ap. 1, Inc. g, de la RG 7/15 IGJ, que determina que los atrasos no deben superar los 30 días.

b. Requisito de actualización técnica.

Que permite determinar el cierre de cada ejercicio económico anual de la situación patrimonial en tiempo y forma, en un todo de acuerdo con la envergadura e importancia de los obligados a llevar Contabilidad

Cabe referenciar en este sentido el Art. 335 de la RG 7/15 IGJ, para aquellos que almacenan su contabilidad en medios alternativos, que cada dos años deben presentar un informe emitido por Contador Público independiente en el cual exprese que el sistema utilizado se encuentra actualizado tecnológicamente.

En el caso de sociedades, los registros, deben permanecer en la sede social inscripta en el Registro Público correspondiente.



Jornada Nuevo Código Civil y Comercial

“ARTICULO 326.- Estados contables.

Al cierre del ejercicio quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances”.

Además de los estados contables, por la RG 7/15 IGJ, en su Art. 327 dispone que se deben transcribir en el libro Inventario y Balances, lo siguiente:

- Los detalles analíticos de los rubros que componen el activo y pasivo del Balance Patrimonial.
- Los informes que hubiere emitido el órgano de fiscalización y el Contador dictaminante, requiriéndose de su firma.
- Plan de Cuenta utilizado, firmado por Representante Legal, Órgano de Fiscalización y Contador dictaminante.

La descripción del Sistema, modelos aprobados y el Dictamen Técnico previsto en el Art. 61 de la ley 19550, una vez obtenida la aprobación por parte del ente de control.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 327.- Diario.

En el Diario se deben registrar todas las operaciones relativas a la actividad de la persona que tienen efecto sobre el patrimonio, individualmente o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes. Estos resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en subdiarios, los que deben ser llevados en las formas y condiciones establecidas en los artículos 323, 324 y 325.

El registro o Libro Caja y todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registraciones contables integra el Diario y deben cumplirse las formalidades establecidas para el mismo”.

Los modernos sistemas de gestión centralizan la gestión en el libro Diario, lo que va determinado una tendencia conducente a libro único del Sistema de Registro Contable.

La IGJ exige especialmente la información de esta metodología de registración, a los efectos de autorizar el almacenamiento de los Sistemas de Registros Contables en medios alternativos.

Los Subdiarios deben cumplimentar los requisitos de los Arts. 323, 324 y 325 del CCN, desterrándose definitivamente las dudas respecto a su rubricación, forma de llevar los registros y lugar de guarda.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 328.- Conservación.

Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años:

- a) los libros, contándose el plazo desde el último asiento;*
- b) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos;*
- c) los instrumentos respaldatorios, desde su fecha.*

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

A los efectos de contar el periodo de guarda, se debe tener presente en relación a los Inc. a y b de este artículo, lo dispuesto por el Art. 325 de la RG 7/15 IGJ, que refiere como último asiento o última anotación lo estipulado en el Art. 192 de la mencionada resolución , entendiéndose como tal, al que correspondería informar a ese organismo de control a los efectos de la cancelación de la registración por disolución o liquidación.

Es decir, que no cambia a los fines prácticos lo que disponía el Art. 67 del CC, que obligaba a la guarda de los registros o de los libros, hasta 10 años de concluida la actividad.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires

70
años
trabajando
para usted

“ARTICULO 329.- Actos sujetos a autorización. El titular puede, previa autorización del Registro Público de su domicilio:

a) sustituir uno o más libros, excepto el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación;

b) conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.

La petición que se formule al Registro Público debe contener una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico de Contador Público e indicación de los antecedentes de su utilización. Una vez aprobado, el pedido de autorización y la respectiva resolución del organismo de contralor, deben transcribirse en el libro de Inventarios y Balances.

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

La regulación de este artículo ha sido efectuada por la RG 7/15 IGJ a través de los siguientes:

Art. 328: Sustitución de libros. Requerimientos para la autorización.

Art. 329: Legisla sobre algunas situaciones especiales, moderando los requisitos.

Art. 330: Conservación de la documentación respaldatoria. Hace referencia que se debe presentar lo requerido en lo que fuere aplicable de esta norma. Esto exigirá que los órganos competentes de la profesión contable elaboren las pautas necesarias para la conservación de la documentación respaldatoria, siguiendo las buenas prácticas internacionales en esta materia.

La importancia de la documentación respaldatoria a la que nos referimos anteriormente, el almacenamiento de la misma cualquiera sea su soporte se debe mantener en el país, acreditándose ante el Organismo de Control el lugar físico de guarda de la misma.

Art. 331: Legisla sobre la aprobación tácita de la solicitud de la Autorización.

Art. 332: No se puede utilizar lo requerido, hasta contar con la Autorización de la propia IGJ, debiéndose acreditar dentro de los 15 días de otorgada la misma, la discontinuidad de los libros rubricados.



Jornada Nuevo Código Civil y Comercial

ARTICULO 330.- Eficacia probatoria.

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

Sus registros prueban contra quien la lleva o sus sucesores, aunque no estuvieran en forma, sin admitírseles prueba en contrario. El adversario no puede aceptar los asientos que le son favorables y desechar los que le perjudican, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, debe estarse a las resultas combinadas que presenten todos los registros relativos al punto cuestionado.

La contabilidad, obligada o voluntaria, prueba en favor de quien la lleva, cuando en litigio contra otro sujeto que tiene contabilidad, obligada o voluntaria, éste no presenta registros contrarios incorporados en una contabilidad regular.

Sin embargo, el juez tiene en tal caso la facultad de apreciar esa prueba, y de exigir, si lo considera necesario, otra supletoria.

Cuando resulta prueba contradictoria de los registros de las partes que litigan, y unos y otros se hallan con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el juez debe prescindir de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas que se presentan.

Si se trata de litigio contra quien no está obligado a llevar contabilidad, ni la lleva voluntariamente, ésta sólo sirve como principio de prueba de acuerdo con las circunstancias del caso.

La prueba que resulta de la contabilidad es indivisible”.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para la sociedad

Determina tres reglas:

- Prueba en contra del dueño en todos los casos, estén o no en forma los libros o registros.
- Prueba a favor del dueño, cuando lleve bien sus libros o registros y la otra parte no.
- Neutralización, cuando ambas partes están en forma y hay resultado contradictorio.

Constituye el principio de prueba con quien no está obligado a llevar contabilidad

Cabe recordar lo manifestado al tratar el Art. 321 CCN, sobre la documentación respaldatoria, ya que siempre el valor probatorio quedará sujeto a la existencia del respaldo documental.

Contabilidad indivisible.

La contabilidad como prueba es indivisible, lo cual significa que debe aceptarse todo el contenido contable, tanto a favor como en contra.

Anteriormente era aceptado en los casos de prueba en contra; ahora se extiende en los casos de prueba a favor, prueba contradictoria y contabilidad voluntaria.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial



“ARTICULO 331.- Investigaciones.

Excepto los supuestos previstos en leyes especiales, ninguna autoridad, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisas de oficio para inquirir si las personas llevan o no registros arreglados a derecho.

La prueba sobre la contabilidad debe realizarse en el lugar previsto en el artículo 325, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del juez que la ordena.

La exhibición general de registros o libros contables sólo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, todo tipo de comunión, contrato asociativo o sociedad, administración por cuenta ajena y en caso de liquidación, concurso o quiebra. Fuera de estos casos únicamente puede requerirse la exhibición de registros o libros en cuanto tenga relación con la cuestión controvertida de que se trata, así como para establecer si el sistema contable del obligado cumple con las formas y condiciones establecidas en los artículos 323, 324 y 325”.

Anteriormente, por imperio del Art. 57 CC, la prohibición de hacer pesquisas de oficio se extendía a autoridades, jueces o a tribunales.

El nuevo código refiere solo a autoridades. Nos habilita a pensar que los jueces o tribunales estarían habilitados para efectuar tales pesquisas de oficio, cuestión que a mi criterio deber ser clarificado, dado lo delicado del tema.

En tal sentido el Dr. Alberto V. Verón , al comentar el Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación 2012, donde dijo “...en caso de estar afectado el orden público, el interés colectivo y/o el Estado, el examen de registros y documentación no debería tener límites indagatorios, y si exigir profundización investigativas en áreas que se sospecha su connivencia con la persona involucra en principio..”.

Jornada Nuevo Código Civil y Comercial


consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires


70
años
trabajando
para la ciudad

Por otra parte, resulta insuficiente la aplicación de los Art. 323, 324 y 325 para establecer si el Sistema Contable del obligado cumple con las formas y condiciones necesarias, habría que verificar además lo dispuesto por el Art. 326, en cuanto a la registración en el libro Inventario y Balances de los Estados Contables correspondientes, las disposiciones impuestas por la RG 7/15 IGJ en su Art. 327, y verificar las autorizaciones de los organismos de control, respecto a la utilización de medios alternativos de almacenamiento otorgados en el marco del Art. 329 CCN.



Jornada Nuevo Código Civil y Comercial



consejo
Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires



70
años
trabajando
para usted

Muchas gracias

