

Reflexiones acerca de la comunicación de los asientos contables

María Sol Flores Collazo¹

Palabras clave: registración contable, aprobación de estados contables, reconocimiento de deuda, voluntad social, efectos jurídicos de la contabilidad.

Sumario: La ponencia aborda la interpretación jurídica de la registración contable a la luz de la Ley General de Sociedades y el Código Civil y Comercial de la Nación, analizando si tales actos constituyen manifestaciones de voluntad.

En ese entendimiento se examinan los efectos jurídicos que pueden derivarse de la registración contable de deudas por parte de las sociedades comerciales, especialmente si pueden considerarse aptas para producir efectos frente a terceros como eventuales reconocimientos de deuda con eficacia interruptiva de la prescripción (arts. 733 y 2545 CCyCN).

I. Introducción. Planteo del tema

El Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante, el “CCyCN”) impone a las personas jurídicas privadas la obligación de llevar contabilidad (art. 320), así como también establece los requisitos formales que esta debe cumplir. En particular, dispone que la contabilidad debe mantenerse sobre una base uniforme, de la cual resulte un cuadro verídico de las actividades y actos sujetos a registración, permitiendo así la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras (art. 321).

En el mismo sentido, la Ley General de Sociedades (en adelante, la “LGS”) también contempla la obligación de llevar contabilidad, e impone expresamente la confección de balances anuales. Tales balances, contruidos a partir de la información derivada de los libros contables obligatorios, tienen como finalidad brindar a los socios y a terceros una visión clara y fidedigna del estado económico y financiero de la sociedad. La LGS dispone que esos balances, una vez confeccionados, sean sometidos a consideración y aprobación del órgano de gobierno correspondiente en reunión ordinaria anual, a fin de garantizar la transparencia en la gestión, habilitar el ejercicio informado de los derechos de los socios y asegurar, en definitiva, la publicidad y control que el ordenamiento proyecta hacia terceros y organismos de contralor.

En materia probatoria, el CCyCN establece que la contabilidad -sea obligatoria o voluntaria- llevada conforme a los requisitos legales, debe ser admitida en juicio como medio de prueba. Incluso los registros que no cumplan íntegramente con las formalidades legales producen efectos probatorios contra quien los lleva o sus sucesores, sin que les sea admitida prueba en contrario (art. 330 CCyCN).

Sobre esta base, el presente trabajo se propone analizar los efectos jurídicos que se derivan del hecho de que una sociedad anote una deuda en su contabilidad replanteandonos, en particular, si dicha registración puede ser considerada un reconocimiento de deuda en los términos del art. 733 del CCyCN, y, en consecuencia, si dicho reconocimiento produce efectos interruptivos del curso de la prescripción, conforme lo dispuesto por el art. 2545 del mismo cuerpo normativo.

II. Debates y posibles respuestas

En el desarrollo de su actividad, las sociedades deben registrar cada una de las operaciones comerciales que realizan, conforme a las exigencias contables previstas en la normativa vigente y luego volcados en los estados contables anuales que serán sometidos a la aprobación del órgano de gobierno, en principio la asamblea de socios.

Una vez asentada una deuda en los libros, y mientras esta no sea saldada, la sociedad se ve obligada a mantener su registración año tras año, en virtud del llamado “principio de solidaridad de los balances” (reconocido, entre otros, en el art. 71 de la ley 19.550); principio que impone confeccionar cada uno de esos estados contables partiendo de la base de los saldos deudores o acreedores reconocidos en el ejercicio anterior². La legislación vigente no contempla una herramienta jurídica que habilite su eliminación voluntaria o unilateral, salvo que medie algún mecanismo de extinción de la obligación (como la novación, condonación, prescripción, etc.), que deba también reflejarse contablemente.

Ahora para que esos asientos contables sean entendidos como un reconocimiento, corresponde partir de su definición legal. El artículo 733 del CCyCN establece que el reconocimiento es la declaración por la cual una persona acepta que se halla sometida a una obligación respecto de otra. Debe contener ciertos elementos esenciales: la afirmación del vínculo obligacional, su causa, su cuantía y su fecha. Se trata de un acto jurídico unilateral, que no requiere la aceptación del acreedor, ni siquiera su conocimiento. Puede revestir forma expresa o tácita. No obstante, para que el reconocimiento produzca efectos jurídicos -especialmente el de interrumpir la prescripción-, la manifestación de voluntad debe contener una afirmación clara del vínculo obligacional, expresando la causa fuente de la obligación, su cuantía o alcance y, en la medida de lo posible, la época de su nacimiento.

“El efecto esencial del acto de reconocimiento consiste en configurar un medio de prueba para el acreedor. Además interrumpe el plazo de prescripción que estuviere corriendo, efecto reconocido por el artículo 2545 del Código”³ y ese efecto es instantáneo y no duradero como la demanda o el proceso arbitral. Esto significa que el curso de la prescripción vuelve a correr a partir del momento en que tuvo lugar el acto jurídico de reconocimiento. A diferencia de la interpelación auténtica que sólo puede ser utilizada una sola vez, puede interrumpir y hacer recomenzar la prescripción tantas veces como tenga lugar si es sucesivo o continuo⁴.

Y son estos efectos los que nos llevan a replantearnos qué naturaleza jurídica tienen los registros contables.

Para dar respuesta a este interrogante y siguiendo el orden de prelación normativo establecido en el artículo 150 del CCyCN, primigeniamente debemos buscar una respuesta en la LGS, que se erige como régimen jurídico especial que regula la formación y manifestación de la voluntad social, precisando los órganos competentes para obligar válidamente a la sociedad y los procedimientos formales cuya observancia es indispensable para que dicha voluntad resulte eficaz y oponible a terceros.

La aprobación de los estados contables por la asamblea de accionistas constituye, ante todo, el cumplimiento de una obligación legal vinculada al deber de llevar contabilidad regular y de someterla periódicamente al conocimiento de los socios. En los términos de los arts. 61, 66 y 234 inciso 1° de la LGS, los estados contables son instrumentos de naturaleza técnico-contable, destinados a reflejar la situación patrimonial y financiera de la sociedad en un período determinado.

² CNCom. Sala C, “KODNER LILIANA INES C/ GUARDERIA NEPTUNO S.A. S/ ORDINARIO” del 04.06.2013

³ Lorenzetti, Ricardo Luis (dir.), Código Civil y Comercial de la Nación comentado, Tomo V, Santa Fe, Rubilzal Culzoni.

4 López Herrera, Edgardo (dir) “Tratado de la prescripción liberatoria”, Ed. Lexis Nexis, 2007, Tomo I, pag. 360, y jurisprudencia allí citada.

La competencia de la asamblea en esta materia responde a su función de órgano soberano de la sociedad, encargado de aprobar y validar la documentación contable presentada. Pero esta aprobación no se limita a satisfacer una finalidad interna -esto es, el deber de información hacia los socios-, sino que también persigue brindar transparencia y seguridad a terceros y al tráfico mercantil en general.

Como los destinatarios de la información contable no son sólo los socios sino también los terceros, los libros de comercio son sustraídos de la faz interna societaria y cobran relevancia en la faz pública. Esta relevancia se hace aún más fuerte ante un proceso judicial, pues como mencionamos el CCyCN otorga valor probatorio a los libros de comercio, para probar contra quien los lleva, incluso cuando no son llevados en legal forma.

Atento ello, cierta doctrina que ha equiparado o asimilado el efecto probatorio de los asientos de los libros respecto de su dueño a la confesión extrajudicial (Siburi, Fernández, Castillo, Malagarriga, Satanowsky, Alsina, citado por Fargosi, Horacio P., en “Reflexiones acerca de los asientos de los libros de los comerciantes y la confesión”, El Derecho, Jurisprudencia General, Tomo 4, 1963).

Tradicionalmente se ha sostenido que los asientos en los libros de los comerciantes surten el efecto de un reconocimiento en los términos del viejo art. 3989 Cód. Civil⁵. Es decir, las anotaciones en los libros de comercio del deudor, de donde resulta un reconocimiento expreso de la deuda que se viene arrastrando en la cuenta corriente respectiva hasta el último balance, interrumpen la prescripción⁶.

“En consecuencia, quien registra una deuda en sus libros de comercio, con arreglo a los principios expuestos y con sujeción a una técnica contable uniforme, está llevando a cabo un acto con intención, discernimiento y libertad, equiparable a un reconocimiento tácito. Se trata inequívocamente de un hecho del deudor, mediante el cual se admite implícitamente la deuda, la causa y el objeto de la obligación. Asimismo cabe reiterar que el asiento del crédito en los libros contables del deudor y en sus balances, implica una confesión extrajudicial del comerciante sobre su existencia, o lisa y llanamente, un reconocimiento de la obligación con efecto interruptivo de la prescripción.”⁷.

Sin embargo, podemos encontrar también otra parte de la doctrina, que no comparte esta interpretación.

Explican que los balances son una exteriorización ordenada de diversos registros que, como síntesis, revelan un “momento” de la vida de la empresa y “no es utilizable para adquirir derechos o contraer o extinguir obligaciones; no debe confundirse con la rendición de cuentas que se trata de otro acto”⁸; por lo que no constituye, modifica ni extingue relaciones jurídicas, ni importa un reconocimiento de deuda.

Los asientos contables no están destinados primordialmente a servir como elementos probatorios, sino que su función normal y empresaria es la de servir como elementos informativos dentro de la organización del ente⁹. El balance general no importa un reconocimiento de deuda, sin perjuicio de que sirva de prueba (conforme se encuentra previsto en el CCyCN) pero sin entidad interruptiva de la prescripción de la obligación¹⁰; porque “es una simple operación debida con fines

5 CNCom. Sala A “La Germano Cía. de Seguros c Thyssen Lametal SA s/ Ordinario” del 15.11.1951, publicado en JA 1967-III-30 y Bueres Alberto y Highton Elena (dir.), “Código Civil y normas complementarias”, Ed. Hammurabi, 2007, Tomo 6B, pág. 709.

6 Cámara Comer. de la Cap “Mero y Boyveau c/ De Nicolo y Cía. Victor”, La Ley, Tomo 11, pág. 463, 1938.

7 CNCom. Sala A, “Arana Martin Francisco c/ Muelles y depositos SA de Estibaje y transporte s/ ordinario” del 11.08.2003.

8 Etcheverry, Raul Anibal, “Derecho comercial y económico”, parte general, d. Astrea, Buenos Aires, 1987.

9 Fargosi, Horacio P., en “Reflexiones acerca de los asientos de los libros de los comerciantes y la confesión”, El Derecho, Jurisprudencia General, Tomo 4, 1963

10Verón, Alberto V. "Ley General de Sociedades comentada", Ed. La Ley, 2015, Tomo II, pág. 698, y Halperin, Isaac, "Manual de Sociedades Anónimas" Ed. De palma, 1985, pág. 575 allí citado.

de conocimiento, que no trasunta autónomamente reconocimiento de deuda alguna frente a terceros"¹¹

Y, en ese entendimiento creemos que para que el asiento contable sea considerado un reconocimiento debe contener, no sólo un detalle acerca de la causa, monto o privilegio, sino también la aceptación de la deuda de manera consciente de la obligación.

Esto es lo que ocurre por ejemplo con el derecho al dividendo reconocido a un socio¹² pues en ese caso, no sólo contamos con la individualización precisa de la deuda sino que hay un reconocimiento directo y necesario. En ese caso es indudable la voluntad de la sociedad de querer generar un reconocimiento legal.

Entonces aún cuando la registración contable de una deuda, revista apariencia de reconocimiento, debe ser ponderada a la luz de un conjunto más amplio de elementos jurídicos y fácticos. Y sólo si se verifica una manifestación inequívoca de voluntad por parte de la sociedad, que exteriorice una aceptación consciente de la obligación frente al acreedor y reúna los elementos exigidos por el ordenamiento (causa, monto, fecha), podría considerarse que se configura un reconocimiento tácito hábil para interrumpir la prescripción.

Esta interpretación resalta la finalidad informativa de los estados contables, que no buscan modificar la situación jurídica de la sociedad frente a ningún tercero, sino que están dirigidos simplemente a cumplir con deberes formales y de transparencia interna.

Aceptar lo contrario equivaldría a transformar un acto administrativo interno, carente de finalidad negocial, en un acto jurídico con proyección externa, con consecuencias indeseables que atentaría contra los principios de certeza y seguridad jurídica, y permitiría la subsistencia artificial de obligaciones mediante simples anotaciones internas o ajustes contables.

III. Conclusión

La aprobación de estados contables por la asamblea tiene una finalidad esencialmente informativa y de control, lo que torna necesario diferenciarla como un acto técnico-contable de carácter interno y no un acto jurídico dirigido a producir efectos en la esfera de terceros. Sostenemos que no implica por sí misma la aceptación consciente de la deuda frente al acreedor, por no puede hacer nacer nuevas obligaciones. Admitir lo contrario permitiría a la sociedad interrumpir unilateralmente la prescripción mediante simples anotaciones internas, afectando la certeza y estabilidad del tráfico jurídico, como así también producir la interrupción perpetua de una prescripción.

En consecuencia, solo cuando la registración vaya acompañada de una manifestación inequívoca de voluntad que reúna los elementos esenciales del reconocimiento, podrá atribuirse eficacia interruptiva.

- 11 CNCom. Sala C “Electromecánica del ascensor SRL s/ Quiebra c Bressan Albano” del 28.08.1990, publicado en LL, T. 1991-B fallo 89.256.
- 12 Halperin, Isaac, “Manual de Sociedades Anónimas” Ed. De palma, 1974, pág. 362 y siguientes.