



LA RENDICION DE CUENTAS EN EL DERECHO COMERCIAL. SU VIGENCIA EN MATERIA DE NEGOCIOS FIDUCIARIOS, ASOCIATIVOS Y SOCIETARIOS.

Eduardo M. FAVIER DUBOIS (PATER)
Eduardo M. FAVIER DUBOIS (H).

1.-DIVERSAS ASCEPCIONES DE "CUENTA". LA RENDICION DE CUENTAS.

La palabra "cuenta" posee diversas connotaciones.

En primer lugar, en el lenguaje coloquial, se utiliza comúnmente para hacer referencia a la cuantía de un saldo a pagar a cambio de bienes recibidos o servicios prestados.

Desde el punto de vista matemático la cuenta se refiere a una operación numeraria que arroja un resultado (suma, resta, multiplicación, división, etc.)

En el ámbito contable, para poder reconocer, valuar y exponer los hechos económicos, se acude a la técnica de las "cuentas", las que importan una suerte de "personificación" de datos.

De ello se sigue que las "cuentas" son códigos para almacenar y presentar datos relativos a un mismo concepto o a conceptos homogéneos, en forma clara y sintética conforme con un "plan de cuentas" en el que se asigna a cada una un número que permite reconocerlas y no confundirlas.¹

Vale decir que las "cuentas" importan el agrupamiento de datos cuya función es registrar y acumular mediciones referidas a un objeto determinado o a un conjunto de elementos de naturaleza similar², y que permiten su agrupamiento en alguna de las columnas del "debe" o del "haber" a efectos de determinar los "saldos".

En el ámbito jurídico se sostiene que la "cuenta" es una "descripción gráfica de los diversos hechos y resultados pecuniarios relativos a una determinada operación" y que la "rendición de cuentas" consiste en poner en conocimiento de las personas interesadas todos los antecedentes, hechos y resultados de una operación o un negocio.³

La "rendición de cuentas", como se verá, reúne todos estos elementos.

2.-LA RENDICION DE CUENTAS EN EL CODIGO DE COMERCIO.

¹ Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia "Principios de teoría contable", Ed. Aplicación tributaria, Bs.As., 2008, pag.126.

² Fowler Newton, Enrique "Contabilidad básica", 4ª edición, Ed. La ley, Bs.As., 2007, pag.115.-

³ Siburu, citado por Anaya, Jaime en "Código de Comercio y leyes complementarias comentados y concordados", Ed. OMEBA", Bs.As., 1965, pag.129.



El código de comercio establece, entre las obligaciones del comerciante, “la obligación de rendir cuentas en los términos de la ley” (art. 33 inc.4°).

A su vez, en sus artículos 68 a 74, regula en particular la rendición de cuentas y dispone, con carácter general, que “Toda negociación es objeto de una cuenta. Toda cuenta debe ser conforme con los asientos de los libros de quien la rinde, y debe ser acompañada de los respectivos comprobantes” (art. 68).

Los restantes artículos se refieren al momento de la rendición de cuentas: al fin de cada negociación o de cada año (art. 69), al carácter “instruido y documentado” de la rendición (art. 70), a la rendición parcial, por la parte de cada uno en la administración y al régimen de costas (art. 71), a la necesidad de terminación del negocio para la rendición (art.72), a la aprobación tácita de las cuentas después de un mes sin observaciones y salvo prueba en contrario (art. 73) y al lugar donde deben presentarse, en el domicilio de la administración (art. 74).

Se discute si el derecho a exigir la rendición de cuentas puede ser renunciado antes de realizada la operación. El código civil, que exige la rendición de cuentas del mandatario al mandante (art. 1909), admite que el primero sea relevado de tal obligación con excepción de “los cargos que contra él justifique el mandante” (art. 1910).

En materia comercial calificada doctrina sostiene que la obligación de rendir cuentas por parte de un comerciante es irrenunciable en forma previa en atención al interés público comprometido en la actividad mercantil.

En cambio, sin quien actuó por cuenta de otro no es comerciante, se considera aceptable la renuncia anticipada del código civil.⁴

En todos los casos es admisible la renuncia a la rendición de cuentas formulada una vez concluída la gestión.

3.-RENDICION DE CUENTAS Y CONTABILIDAD. EL DERECHO CONTABLE.

Corresponde diferenciar, en primer lugar, la obligación del comerciante de rendir cuentas de la obligación de llevar contabilidad.

Tales obligaciones se encuentran previstas en forma separada en el art. 33, incisos 4° y 2° respectivamente, del código de comercio y son independientes entre sí.⁵

En efecto, la obligación de rendir cuentas requiere como presupuesto que haya existido una actuación por “cuenta ajena” (art.70 c.c.).

En cambio, la obligación de llevar libros es una carga impuesta al comerciante individual en forma general quién, por definición, contrata “por cuenta propia” (art. 1° del cod.com.).

⁴ Anaya, op.cit. pag. 130.

⁵ Rouillon-Alonso “Código de comercio comentado y anotado”, Ed. La Ley, Bs.As.,2005, t.I, pag.111.



Ello sin perjuicio de señalar que, en materia societaria, la contabilidad no es una “carga” sino una obligación, exigible coactivamente por los socios y cuyo incumplimiento se sanciona con remoción y responsabilidad de los administradores.⁶

Sentado ello, corresponde señalar que la relación entre “rendición de cuentas” y “balance” es de género a especie, vale decir que el balance y los estados contables previstos por los arts. 62 a 65 de la ley 19.550, constituyen una particular forma de rendición de cuentas, aplicable en materia de sociedades comerciales (ver infra).

Se advierte, entonces, que el tema que desarrollamos, por sus aspectos contables y jurídicos, constituye un problema del denominado “Derecho Contable”, cuyo objeto no solo es la regulación legal de la contabilidad sino también el estudio de las similitudes, diferencias, relaciones y efectos recíprocos entre Derecho y Contabilidad, como así de las prácticas jurídico-contables en materia procesal, societaria y concursal.⁷

4.- QUIENES DEBEN RENDIR CUENTAS

Como ya se señaló, la obligación de rendir cuentas pesa sobre todo aquél que ha efectuado negocios por “cuenta ajena”.

Si bien prestigiosa doctrina sostiene que también son debidas cuando se actúa por cuenta propia pero en “interés ajeno”⁸, no compartimos esa conclusión doctrinaria a la luz de lo establecido normativamente por el art.70 del código de comercio, que solo refiere a la contratación “por cuenta ajena” e implica interpretación auténtica de los alcances del art.68.

Ello, claro está, salvo el caso en que la ley expresamente concede el derecho a exigir rendición de cuentas al titular de un “interés” que no fue quien hizo el encargo de la negociación, como es el caso del beneficiario respecto del fiduciario (ver infra).

Entre los sujetos que tienen obligación de rendir cuentas pueden mencionarse: el gestor, el mandatario, el comisionista, el agente marítimo, el factor, el depositario, el locador de una obra por administración, el intermediario en la venta de un fondo de comercio, el acreedor prendario que enajenó las mercaderías, el banco en la cuenta corriente, el concesionario, el editor y, en general, todo aquel que encarga a otro la administración, gestión o realización de uno o más negocios o de operaciones y negocios determinados.

⁶ Favier Dubois (h) “La acción de rendición de cuentas contra los administradores de una sociedad regular” en “Nuevas tendencias en la jurisprudencia societaria y concursal”, Edit. Fundación para la investigación y desarrollo de las C.Jurídica”, Bs.As., marzo 2009, pag. 427.-

⁷ Favier Dubois (pater), E.M. “¿Qué es el Derecho Contable?”, Errepar, DSE, nro. 250, Sept.08, t.XX, pag. 833.-

⁸ Satanowsky citado por Anaya, op.cit., pag.131.



5.-NEGOCIOS FIDUCIARIOS.

Los negocios fiduciarios generan una específica obligación de rendir cuentas por parte del fiduciario en tanto en ellos coexisten una transferencia de propiedad y un mandato a cumplir en el marco de una relación de confianza.⁹

Conforme con el art. 7° de la ley 24.441, último párrafo, "en todos los casos los fiduciarios deberán rendir cuentas a los beneficiarios con una periodicidad no mayor a un año".

Pero además de ese deber irrenunciable hacia el beneficiario, entendemos que el fiduciario debe también rendir cuentas al fiduciante.

Ello, en primer lugar, porque el mismo art.7° comienza diciendo que "El contrato no podrá dispensar al fiduciario de la obligación de rendir cuentas, la que podrá ser solicitada por el beneficiario..." o sea que éste no sería el único con derecho a exigir las.

Y, en segundo término, porque el fideicomiso implica una manda del fiduciante hacia el fiduciario, basada en la confianza, cuyo incumplimiento por éste autoriza al primero a solicitar la remoción judicial del segundo (art. 9° inc.a), lo que requiere necesaria información sobre la administración fiduciaria mediante periódicas rendiciones de cuentas.¹⁰

También puede considerarse legitimado a exigir cuentas el fideicomisario por su derecho de expectativa.

6.-NEGOCIOS ASOCIATIVOS.

En los negocios asociativos entre empresas, sean de naturaleza mutual (reducir costos) o parciaria (obtener resultados según los costos individuales) la relación entre los sujetos es meramente contractual e igualitaria.-

11

Estos contratos prevén la actuación de un administrador o representante quién, en la medida en que administra bienes ajenos, debe rendir cuentas.

La forma de esta rendición serán los denominados "estados de situación", que son cuadros contables relativos a ingresos, egresos y saldos.

La ley 19.550, tanto en materia de "agrupación de colaboración" (ACE) como de "uniones transitorias de empresas", dispone que el contrato debe contener "Las normas para la confección de estados de situación, a

⁹ Favier Dubois (h), E.M. "La sustentabilidad legal del Fideicomiso. Cuestiones generales y el caso del fideicomiso de garantía frente al concurso", en "Tratado Integral del Fideicomiso", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2007, pag.319; en "Derecho de los Contratos" (Coord.F.Perez Hualde), Ed. Ad Hoc, Bs.As. 2008, pag.393, y en El Derecho del 3-8-08, pag.1.

¹⁰ Koper-Lisoprawski "Tratado de Fideicomiso", Bs.As., 2005, Lexis Nexis Depalma, pag.269.

¹¹ Favier Dubois (h), E.M. "¿Es la unión transitoria no inscrita una sociedad irregular?", en Revista Doctrina Societaria, Edit.Errepar, nro.114, mayo 1997.



cuyo efecto los administradores deberán llevarán, con las formalidades establecidas por el Código de Comercio, los libros habilitados a nombre de.... que requieran la naturaleza e importancia de la actividad común” (arts. 369 inc.12 y 378 inc.12).¹²

En cambio, la ley 26.005, relativa a los “consorcios de cooperación” establece en su art.7° inc.16, que los contratos deben contener obligatoriamente “Las formas de confección y aprobación de los estados de situación patrimonial, atribución de resultados y rendición de cuentas, reflejando adecuadamente todas las operaciones llevadas a cabo en el ejercicio usando técnicas contables adecuadas...”.

Esta última fórmula legal es inaceptable¹³ ya que un “estado de situación patrimonial” es un balance, y en el caso del consorcio de cooperación no es posible realizar un balance ya que, al igual que en los casos de ACE y de UTE, no existe un sujeto con personalidad diversa a la de sus miembros sino solo la gestión en común de propiedades individuales y/o en condominio o comunidad de bienes (ley 19.550, arts. 367, 2° párrafo y 377, 3° párrafo, y ley 26.005, art.2°).

En consecuencia, como no hay patrimonio no hay bienes (activo) ni deudas (pasivo) atribuibles al ente por lo que el balance es imposible y no se puede ir más allá de un “estado de situación” sobre ingresos, egresos y saldos.

Finalmente, en el caso de un “joint venture” que no hubiera asumido las formas tipificadas (UTE o CdeC) y que, por su estructura parciaria, no configurase una sociedad irregular, también el administrador común debería rendir cuentas a los partícipes conforme a los principios generales y bajo la forma de “estados de situación”.

7.-NEGOCIOS SOCIETARIOS NO REGISTRADOS.

En materia de sociedades comerciales no inscriptas el panorama es el siguiente.

En la “sociedad accidental o en participación” la ley expresamente exige la rendición de cuentas estableciendo que “en cualquier caso, el socio tiene derecho a la rendición de cuentas de la gestión” por parte del socio gestor (art. 364, 2° párrafo L.S.), disponiéndose el mismo mecanismo para comunicar los resultados de la liquidación a los socios no gestores (art. 366, 2° párrafo L.S.).

La explicación de que se acuda a la rendición y no al balance es la falta de un patrimonio social.

La rendición de cuentas también es aplicable al caso del “socio del socio” por remisión legal al dispositivo de la sociedad accidental o en participación (art. 35).

Por nuestra parte, entendemos que también en el supuesto de actuación de un “testaferro” como “socio aparente”, en la medida que ella implica la ejecución de un mandato conferido por el “socio oculto” (art. 34

¹² Zaldivar, Manóvil, Ragazzi “Contratos de Colaboración Empresaria”, Bs.As., 1986, Ed.Abeledo Perrot, pag. 160.-

¹³ Skierski, Enrique M. “Reflexiones sobre la nueva ley de Consorcios de Cooperación” ED, 211-729.



L.S.), corresponde la rendición de cuentas a favor de éste último, salvo el caso de que el mandato tuviera un objeto ilícito que impidiese la acción.¹⁴

En materia de “sociedades no constituídas regularmente”, como tienen patrimonio propio, la ley prevé que la liquidación se rija “por las normas del contrato y de esta ley” (art.22 último párrafo, ley 19.550).

En el caso de las sociedades irregulares podrá haber pautas contractuales para la liquidación en tanto existe instrumento escrito. En cambio, en las sociedades de hecho habrá de acudir directamente a la ley por falta de instrumento contractual.¹⁵

Ahora bien, el mecanismo legal previsto por los arts. 102 a 112 de la ley 19.550, exige la confección de un “inventario y balance” inicial (art. 103), de balances anuales si excede ese tiempo (art. 104, segundo párrafo), y de un balance final (art.109).

Sin embargo, como la sociedad de hecho o irregular no puede llevar libros rubricados, al no estar inscripta, y su característica generalizada es la informalidad contable, en la práctica el único mecanismo posible de liquidación será el de la rendición de cuentas a pesar de tener patrimonio propio.

Ello, salvo el remoto caso de que se lleve una contabilidad regular en el aspecto “técnico” a pesar de su condición “legal” de irregular por falta de rubricación de los libros.

8.-EL CASO DE SOCIEDADES REGULARES.

Es principio consolidado en derecho societario argentino que los administradores de sociedades comerciales regulares no deben rendir cuentas a los socios sino confeccionar y someter a la consideración de éstos los estados contables exigidos por la ley en los arts. 62 a 65 de la ley 19.550.

Con toda lucidez ha expresado Nissen que los estados contables son una “especie” en el género “rendición de cuentas”.¹⁶

Ahora bien, cuando los administradores no cumplen sus deberes contables respectivos se plantea la cuestión de si corresponde o no admitir una acción de rendición de cuentas planteada en forma directa por el socio contra la persona del administrador.

El problema está en las sociedades regulares donde la rendición debe cumplirse por los mecanismos societarios de contabilidad, estados contables, y control de la administración que tienen los socios, razón por la cuál, como se dijo, la acción de rendición de cuentas, en principio, no procede.

¹⁴ De ambos autores “La actuación de “testaferros” en el derecho societario. El socio aparente y el socio oculto”, publicado en Errepar, DSE, nro.254, Enero 2008, T. XXI, pag.5.

¹⁵ Favier Dubois (p), E.M. “Sociedad de Hecho. Disolución y liquidación. Pautas. División de condominio”, Errepar, DSE, nro. 234, Mayo 07, T.XIX, pag.451.

¹⁶ Nissen, Ricardo A. “La rendición de cuentas de las sociedades comerciales regularmente constituídas”, en E.D. del 25-2-03, nro.10.701, año XLI, pag.1.-



Al respecto la jurisprudencia mantiene como regla que no corresponde demandar la rendición de cuentas a los administradores por cuanto los mecanismos de información, control y participación de los socios cumplen dichas funciones.

Sin embargo, jurisprudencia mayoritaria admite, como excepción, la posibilidad de pedir la rendición de cuentas cuando la contabilidad no existe o no se lleva en forma, los balances no se confeccionan y los socios no son convocados para considerarlos.

Por nuestra parte ya hemos adherido a esa jurisprudencia¹⁷ sin perjuicio de señalar algunas particularidades de la rendición de cuentas en sociedades regulares, que son las siguientes:

- a) La rendición de cuentas no se produce al concluir la negociación, como cuando se liquida un negocio (caso de las sociedades irregulares y en participación), sino mientras la sociedad sigue funcionando.
- b) La periodicidad para hacerla es la prevista en el estatuto, normalmente anual. En caso de falta de previsión jugaría la regla de anualidad del art.69 del código de comercio.
- c) Si bien la forma no será la de un balance deberá tender a acercarse a dicho formato en la medida que los elementos disponibles lo permitan.
- d) La rendición no arrojará un saldo que deba ser abonado por el administrador al socio que la pide sino un resultado a favor de la sociedad, en tanto se trata de una acción social.
- e) El socio no tendrá derecho sobre tal resultado si no se presentan los presupuestos legales del dividendo.

Por otra parte, cabe destacar la existencia de una acentuada línea jurisprudencial que considera aplicable la teoría de la carga dinámica de la prueba para poner en cabeza de la sociedad la obligación de aportar los elementos relativos a su situación contable y a su regularidad, aunque se trate de hechos invocados por la contraria, la que compartimos.

Finalmente, se discute si la doctrina de los propios actos puede ser aplicada en materia de incumplimiento a las normas sobre contabilidad legal societaria para excusar de las consecuencias de las mismas.

En nuestro criterio la doctrina resulta inaplicable por cuanto la regularidad contable constituye materia indisponible regulada en tutela de terceros y del comercio en general.

8.-LAS FORMALIDADES DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS.

La rendición de cuentas deber ser "instruída" y "documentada" conforme con el art. 70 del cod.com..

De ello resulta que la rendición debe tener tres elementos.

Por un lado, un elemento "óptico" o "gráfico", conteniendo todas las operaciones aritméticas relativas a los ingresos, egresos y saldos, y los cuadros comparativos que correspondan.

¹⁷ Ambos autores "Excepciones jurisprudenciales a la regla de que solo se rinden cuentas societarias mediante la presentacion de estados contables", Errepar, DSE, nro. 257, Abril 09, T.XXI, pag.410.



En segundo término, un elemento “literario” o sea una “narrativa” que contenga todas las operaciones practicadas, el procedimiento seguido y los resultados obtenidos.

Y, en tercer lugar, debe estar acompañada físicamente con la documentación y comprobantes respectivos y con las notas y referencias concretas a los asientos contables que correspondan.¹⁸

9.-EL JUICIO DE RENDICIÓN DE CUENTAS.

En principio, la rendición de cuentas se realiza de manera privada, presentándose las cuentas en tiempo y forma en el domicilio de la administración y dejando transcurrir un mes sin impugnación (arts. 74 y 73 del cod.com.).

Ahora bien, ante la negativa de alguna de las partes a brindar o aprobar cuentas, aparece el juicio de rendición de cuentas que, en el régimen procesal nacional, está reglamentado por los arts. 651 a 657 del código procesal civil y comercial de la Nación.¹⁹

En el proceso pueden distinguirse tres etapas.

La primera se refiere al reconocimiento de la obligación de rendir cuentas.

Si este reconocimiento no resulta de una condena judicial o de una medida preliminar o de un instrumento público o privado reconocido (art. 653), deberá tramitar por vía de juicio de conocimiento (ordinario) con una particularidad: si el demandado no contesta o no niega la obligación, o la admite y no rinde cuentas dentro del plazo que el juez fije en el traslado, se tendrán por aprobadas las que presente el actor en todo lo que no se pruebe como inexacto (art. 652).

O sea que en caso de que el demandado admita expresa o tácitamente la obligación pero sin rendir las cuentas en ese momento, se invierte la carga de la prueba y valen las que presente el actor hasta tanto se demuestre lo contrario.

La segunda etapa es la que nace con la condena a rendir cuentas y tramita por vía de incidente (art. 653), o sea una vía abreviada. En esta etapa se ventilan las cuentas en base a las que presente el actor o el demandado y a la luz de las pruebas que se produzcan.

La ley exige que con el escrito de rendición de cuentas se acompañe toda la documentación correspondiente pero permite al juez tener por justificadas las erogaciones sobre las que no se acostumbra a pedir recibos y en la medida que fueran razonables y verosímiles en su existencia (art. 655), como sería el caso de gastos menores, traslado, etc.

La tercer etapa consiste en la ejecución del saldo que resultare reconocido o sentenciado, por la vía del procedimiento de ejecución de sentencias (arts. 656, 499 y stes. del cod.proc.).

¹⁸ Rouillon-Alonso “Código de comercio comentado y anotado”, Ed. La Ley, Bs.As.,2005, t.I, pag.127.

¹⁹ Falcon, Enrique M. “Tratado de Derecho Procesal Civil y Comercial”, T.VI, “Procesos voluntarios, especiales (de conocimiento y ejecución) y colectivos”, Sta-Fe, Bs.As., Ed.Rubinzal Culzoni, pag.323 y stes.



Por su parte, y en forma inversa, el obligado a rendir cuentas, frente al rechazo del acreedor o a su negativa a aprobarlas, puede iniciar un juicio por “aprobación de cuentas”, presentando las propias, la documentación y, además, acompañando a la demanda el depósito del importe del saldo que dice adeudado (art. 657 del cod.proc.).

En todos los casos las cuentas deben tener los tres elementos referidos supra: gráfico, narrativo y documental.

Si bien el art. 71 del código de comercio, última parte, dice que las costas de la rendición de cuentas en forma, son siempre a cargo de los bienes administrados, dicha regla solo rige para la rendición privada ya que, en caso de juicio, se aplica el principio general de la derrota y deberá soportarlas la parte que resulte vencida (art. 68 del cod.proc.).

10.-CONCLUSIONES.

- 1.-La obligación de rendir cuentas pesa sobre todos aquél que ha efectuado negocios “por cuenta ajena” y no puede ser dispensada, con anterioridad a la terminación de la gestión, cuando quien debe rendirlas es un comerciante.
- 2.-En los negocios fiduciarios, el fiduciario no solo debe rendir cuentas al beneficiario sino también al fiduciante que fue quien le encargó el negocio.
- 3.-En los negocios asociativos a través de “agrupaciones de colaboración”, “uniones transitorias de empresas”, “consorcios de cooperación” y “joint ventures no societarios”, la rendición de cuentas debe hacerse por medio de “estados de situación”, resultando improcedente acudir al balance u otros estados de situación “patrimonial” por carecer los entes de patrimonio propio.
- 4.-En las relaciones societarias no registradas (accidental o en participación, socio del socio, socio aparente-oculto) resulta procedente la rendición de cuentas y no el balance, al igual que en las sociedades de hecho e irregulares, salvo en éste último caso que existieran formalidades contables que permitiesen confeccionar balances como exige la ley.
- 5.-En las sociedades regulares no corresponde, como regla, la rendición de cuentas de sus administradores sino la presentación de balances.
- 6.-Como excepción, corresponde rendir cuentas en las sociedades regulares en los casos en que la contabilidad no existe, no se lleva en forma, los balances no se confeccionan y no se convoca a los socios para considerarlos. En tales supuestos la rendición de cuentas es especial ya que debe hacerse sin liquidación previa del negocio, en forma anual, lo más similar a un balance, y sin que corresponda abonar el saldo ni el dividendo a menos que se configuren los presupuestos exigidos por la ley de sociedades.
- 7.-La rendición de cuentas, para ser completa en sus formas, requiere un elemento “gráfico”, un elemento “narrativo” y un elemento “documental”.

Libertad 567, 9°. C1012AAK
Capital Federal, Buenos Aires. Argentina.
(+54 11) 4382 0973
recepcion@favierduboisspagnolo.com
www.favierduboisspagnolo.com



FAVIER DUBOIS & SPAGNOLO
Abogados y Consultores

8.-El juicio de rendición de cuentas tiene características especiales y posee tres etapas perfectamente diferenciadas: a) la determinación de la obligación de rendirlas, por juicio ordinario; b) la rendición propiamente dicha, por trámite de incidente; y c) el cobro del saldo adeudado, por vía ejecutiva.

FINIS CORONAT OPUS.