

Para Errepar, DSE, nro. 308, tomo XXV, julio 2013

“LOS ESTUDIOS DE CONTADORES PARA EL DESEMPEÑO DE LA SINDICATURA CONCURSAL CLASE “A”: FORMATO LEGAL Y SITUACIÓN FISCAL”.

Por EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (PATER) Y EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H).

1.-EL EJERCICIO DE LA PROFESION CONTABLE.

La profesión del “contador público” está sustancialmente regulada, en cuanto a su ejercicio profesional, por la ley nacional 20.488, la que en su art.13 enumera en una serie de incisos los ámbitos de actuación extrajudicial y judicial¹.

Entre ellos cabe mencionar todo lo vinculado con la contabilidad y los registros contables, auditoría, sociedades (en algunos casos junto con letrados), sindicatura concursal, peritajes judiciales, intervenciones judiciales y partición en sucesiones². Además, el rol de síndico concursal del contador público es ratificado por el art. 253 de la ley 24.522.

En cuanto al rol de síndico societario por parte del contador público, éste no resulta expresamente de la ley 20.488 sino de la ley 19.550 en tarea que puede ser desempeñada con los abogados en forma alternativa o conjunta (art. 285).

En lo que hace al modo de actuación, la ley de ejercicio profesional distingue el caso de que el profesional actúe en forma privada contratado por una parte, de los supuestos en que actúa por designación judicial (art. 3 inc. a y b).

También la ley 20.488 en su art. 5º se refiere a las “asociaciones de los graduados” en norma que según la Corte Suprema alude a los “estudios profesionales” y se analiza en el presente trabajo.

2.-LOS ESTUDIOS DE PROFESIONALES Y SU FORMA LEGAL.

En la práctica, y siguiendo a Farina³, se observan diversas formas de agrupamiento entre profesionales, debiendo distinguirse el caso de aquellos que no trabajan en común sino que solo comparten local, biblioteca o secretaria, de aquellos donde hay un verdadero trabajo “en equipo”, compartiendo el despacho o consultorio en el sentido de atender en forma indistinta, conjunta o sustituida a los clientes o pacientes.

A su vez el trabajo en equipo puede tener profesionales “colaboradores” vinculados por un contrato de trabajo, de locación de servicios o de obra.

Ahora bien, el hecho de que los profesionales actúen en conjunto no supone en modo alguno la necesaria asunción de una forma societaria entre ellos⁴ sino que admite diversas variantes.

¹ Ver de los autores: “Impacto del Proyecto de Código Unificado sobre la Profesión Contable”, Errepar, DSE, nro. 299, Tomo XXIV, Octubre 2012, pag. 935

² En la medida que tales actuaciones el contador se efectúan en áreas jurídicas, son materia del denominado “Derecho Contable”. Ver la obra colectiva de miembros del Instituto Autónomo de Derecho Contable (IADECO), “Derecho Contable Aplicado”, Ed. AD Hoc, Bs.As., 2012.

³ Farina, Juan M., “Agrupaciones entre abogados para el ejercicio profesional”, LL 1997-B p. 1014.

⁴ Farina, Juan M. op.cit. pag. Cit.

Si bien éstas son múltiples e imposibles de catalogar en forma precisa, a los fines didácticos pueden clasificarse en formas de agrupamiento “no societarias” y en formas “societarias”.

No obstante a veces ambas figuras pueden aparecer combinadas entre sí (ver infra “sociedades de medios”), o vinculadas a otra relación jurídica entre los mismos profesionales como son los casos del condominio o de la locación de cosas en común.

2.1.-ESTUDIOS PROFESIONALES QUE NO IMPLICAN LA EXISTENCIA DE SOCIEDAD.

Estos agrupamientos se presentan cuando un grupo de profesionales comparte ciertas estructuras (oficinas, consultorios, secretarías, personal administrativo, equipamiento, etc.) y contribuye a los gastos que la misma demanda.

Generalmente cada profesional tiene sus propios clientes y factura por su cuenta, pudiendo en algunos casos existir una administración centralizada y un nombre de fantasía común.

El más frecuente es el sistema del “pool de gastos”, cuando la agrupación no trasciende a terceros y cada profesional abona una cuota o expensa mensual imputable a sufragar los gastos comunes de infraestructura.

En este caso no existe “sociedad” entre los profesionales, ni de derecho ni “de hecho”, en los términos de los arts. 1648 del código civil y 1º de la ley 19.550, en tanto no hay “utilidad” que los socios “dividirán entre sí” ni “participación en los beneficios” ya que, descontados los gastos en la proporción acordada, las “ganancias” o “perdidas” de cada uno dependerán de su propio desempeño e ingresos individuales.

En rigor, todos estos agrupamientos son verdaderos contratos de “colaboración profesional”, con elementos de los contratos asociativos y de los contratos plurilaterales de organización, pero sin constituir sociedades ni sujetos de derecho. O sea que se trata de estructuras “parciarias” donde se comparten gastos pero no resultados.

2.2.-ESTUDIOS PROFESIONALES QUE SÍ IMPLICAN SOCIEDAD Y SU LEGALIDAD.

Cuando se configuran en una agrupación de profesionales los elementos básicos de la relación societaria, como son la pluralidad de integrantes, aportes en común, gestión común y suerte común (arts. 1648 del código civil y 1º de la ley 19.550), se están ante una verdadera sociedad

Si bien en algún momento se negó la posibilidad legal, por el carácter personalista de la relación entre el profesional y el cliente, la responsabilidad y la ética, de que los profesionales constituyeran sociedades entre sí, en la actualidad puede señalarse que existe consenso en la doctrina nacional sobre la posibilidad legal de constituir sociedades entre profesionales.

Por nuestra parte⁵, sobre la base del derecho a asociarse y por no advertir restricciones legales en materia de profesionales, adherimos a las posturas que admiten la validez legal de las sociedades entre profesionales.

En cuanto a la discusión entre sociedades civiles y comerciales, es cierto que no cabe desconocer que el ejercicio de una profesión liberal constituye uno de los típicos objetos que puede poseer una sociedad civil.

Sin embargo, no existen motivos para descartar una sociedad comercial dada la coincidencia sustancial entre el art. 1648 del código civil y el art. 1º de la ley de sociedades, y la posibilidad de la comercialidad “por la forma” admitida en forma casi unánime por la doctrina luego de la sanción de la ley 19.550.

Adviértase que la despersonalización del profesional derivada de una sociedad de capital puede mitigarse estatutariamente y, además, es propia de la despersonalización del propio cliente que en muchos casos es una “empresa”.

O sea que resulta razonable que un cliente (empresa) contrate a un profesional (empresa) para una prestación cuya calidad viene garantizada por la organización de ésta última, sin perjuicio de respetarse las normas profesionales⁶.

Y, precisamente, tal respeto del estatuto del profesional, de sus servicios y de las condiciones de prestación, impuestas por las normas legales, colegiales y deontológicas de cada actividad, es el que garantiza que el trabajo profesional no se convierta en una “mercancía” aún cuando la sociedad de profesionales sea una sociedad comercial de capital.

Por otro lado, la cuestión de los aportes de trabajo de los socios profesionales debe canalizarse necesariamente por la vía de las prestaciones accesorias, expresamente previstas en nuestro ordenamiento como elemento de personalización en todos los tipos sociales, inclusive la SRL y la SA.⁷

Además, y siguiendo a Susy Bello Knoll, la sociedad comercial permite una mayor reglamentación interna de las particularidades de la sociedad profesional en materia de administración, condiciones para ser socios, aportes y prestaciones accesorias, transmisión de las partes sociales, adquisición por la sociedad, aumento de capital, receso y exclusión, responsabilidades, etc.

Ahora bien, a nuestro juicio para que una sociedad de profesionales asuma la forma de una sociedad comercial debe configurarse la exigencia del art. 1º de la ley de sociedades en el sentido de que la sociedad profesional esté organizada “para la producción e intercambio de bienes y servicios”, o sea como “empresa”, exigencia expresa de la ley mercantil que excede a la voluntaria adopción de un tipo.

2.3.-LAS SOCIEDADES MULTIPROFESIONALES O INTERDISCIPLINARIAS.

Se trata de sociedades cuyo objeto incluye el ejercicio profesional de más de una profesión, por ejemplo, la de contador y abogado.

⁵ Ver de los autores “Las sociedades entre profesionales para la prestación de servicios”, La Ley 2012-B, p.837,

⁶ Farina Juan M., op.cít. cap.XIII.

⁷ Favier Dubois (p), E.M. “Las prestaciones accesorias. Perspectiva, actualidad y prospección de un valioso instituto” en RDCO, año 24, tomo 1991, B, pag. 90, nro.1.6. Ver Vítolo, Daniel R. “Aportes, capital social e infracapitalización en las sociedades comerciales”, Ed. Rubinzal Culzoni, Bs.As., 2010, pag. 226.-

Estas sociedades plantean problemas especiales en materia de compatibilización del control y vigilancia de los diversos colegios profesionales implicados, como así sobre el juego de las distintas normas deontológicas que imperan en cada profesión, como el secreto profesional que podría afectar a alguna sí y a otra no dentro de la misma sociedad⁸.

También se señala como problema la posibilidad de que los profesionales de un área tomen decisiones que involucran a profesionales de otra.

En España se admiten las sociedades multiprofesionales siempre que no haya una ley que las prohíba⁹.

En nuestro país corresponde mencionar como emblemático el caso “Price Waterhouse Jurídico Fiscal S.A.”, fallado por la Cámara Nacional en lo Comercial, Sala E, el 28-4-2000¹⁰.

Se trataba de una sociedad anónima integrada por dos socios de profesión contadores públicos cuyo objeto incluía, además del asesoramiento, auditoría, planeamiento, pericias y mandatos, la prestación de servicios jurídicos de “consultoría en materia jurídica y fiscal”, donde de los nueve miembros del directorio uno solo era abogado y donde no existía previsión de que cierta parte del capital ni del directorio correspondiera a abogados.

Luego de inscripta la sociedad en el Registro Público de Comercio a cargo de la Inspección General de Justicia, se presentan el Colegio Público de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires y el Colegio de Abogados de la Ciudad, impugnando la inscripción y pidiendo su nulidad en sede administrativa.

La I.G.J. da vista de la presentación y luego, sin anular la inscripción ya practicada, intima a Price Waterhouse a modificar sus estatutos haciéndolos compatibles con las normas del ejercicio de la abogacía, incluyendo la previsión de que el capital y el directorio esté integrado por abogados.

Todo ello, bajo apercibimiento de demandar judicialmente la nulidad de la inscripción del estatuto.

Ante la apelación de los Colegios por la falta de anulación de la inscripción, la Cámara Comercial, por mayoría, mantiene la resolución sosteniendo que es correcta la intimación de la I.G.J. en el marco de sus funciones de control de legalidad.

En la disidencia del juez Guerrero, se propicia anular la inscripción por considerar objeto ilícito que una sociedad preste servicios de la profesión de abogados, aun cuando lo haga mediante abogados.

Posteriormente, la I.G.J. reglamenta parcialmente la cuestión al exigir a las sociedades de profesionales con incumbencias diferentes la participación en la administración social de los profesionales de cada una en las decisiones respectivas (art. 56 inc. 2º RG 7/2005).

⁸ García Mas, Francisco Javier “Algunas consideraciones sobre la ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales”, en la obra colectiva de Trigo García, Belén y Framiñan Santas, Javier (Eds.) “Estudios sobre sociedades profesionales. La ley 2/2007, del 15 de marzo, de Sociedades Profesionales”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, pag. 28.

⁹ Ver Trigo García, Belén y Framiñan Santas, Javier (Eds.) “Estudios sobre sociedades profesionales. La ley 2/2007, del 15 de marzo, de Sociedades Profesionales”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009.

¹⁰ Verlo en “Revista de las sociedades y concursos, nro.4, mayo-junio 2000, Ed. Ad Hoc, pag. 106 y stes.

Por nuestra parte, compartimos la postura de Susy Bello Knoll en el sentido de que las sociedades de profesiones de diversas disciplinas no violan el orden público por el solo hecho de serlo, ni presuponen el pago de participaciones o comisiones por asuntos entre ellos¹¹, sino que requieren una adecuada reglamentación estatutaria o legal

3.-LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES EN LA NORMATIVA DE LA INSPECCIÓN GENERAL DE JUSTICIA.

La Inspección General de Justicia de la Nación, en el art. 56 de la resolución general 7/05 establece, en materia de “sociedades de profesionales”, una prohibición y una admisión.

En primer lugar, dispone que no se inscribirán sociedades ni asociaciones bajo forma de sociedad cuyo objeto sea la prestación de servicios profesionales que requieran título habilitante extendido a personas físicas.

Seguidamente, admite la inscripción de “sociedades de medios o instrumentales” de profesionales siempre que: a) estén integradas exclusivamente por ellos; b) tengan por objeto organizar el desarrollo de la actividad profesional; c) ésta sea prestada personalmente por los socios y/o terceros también profesionales, aplicando los aportes que los socios efectúen.

La lectura de ambos párrafos del art. 56 da la impresión que la IGJ solo admite a las “sociedades de medios”.

Cabe señalar, al respecto, que se trata de sociedades “ad hoc”, creadas al solo efecto de cumplir ciertas funciones, de las que deriva una bipartición de contrataciones.

Las relaciones con los clientes las sigue manejando cada profesional, que presta el servicio, contrata y factura a título propio, pero las relaciones “externas” vinculadas a la infraestructura en común, tales como el contrato de alquiler, servicios de telefonía e Internet, secretarías, cadetes, etc., las contrata una sociedad civil o comercial de la cual los profesionales prestadores son socios.

Como se ve tampoco se trata de una verdadera sociedad ya que la finalidad es el pago de las cuotas periódicas de los gastos pero no la generación de utilidades¹², por lo que se ubicaría más cerca de la agrupación de colaboración empresarial del art. 367 L.S.¹³.

Sin embargo, a continuación la norma introduce “otros requisitos” que, en rigor, evidencian que lo admitido no es solo una sociedad de medios “pura” e interna, sino una figura más compleja y externa.

En efecto, la norma consagra una serie de disposiciones que no tienen sentido en una sociedad “de medios” pero sí en una sociedad “de profesionales”, como resulta de lo siguiente:

En el inciso 1 exige que los administradores sociales sean exclusivamente profesionales con título vigente para brindar los servicios organizados, pero ¿qué

¹¹ Ver Bello Knoll, Susy “El abogado, socio de sociedad comercial profesional”, en “Derechos Patrimoniales. Estudios en Homenaje al Dr. Efraín Hugo Richard”, Ed. Ad Hoc, Agosto 2001, t.I. pag. 522.

¹² Leciñena Ibarra, Ascensión “Concepto de sociedad profesional y ámbito de aplicación” en Trigo García, Belén y Framiñan Santas, Javier (Eds.) “Estudios sobre sociedades profesionales. La ley 2/2007, del 15 de marzo, de Sociedades Profesionales”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, pag. 77.

¹³ Anaya, Jaime, “Las sociedades de profesionales”, ED t.123, pag. 273.

sentido tiene esta norma si la sociedad no es la que va a prestar los servicios profesionales?.

Adviértase que para administrar solo la infraestructura (alquileres, equipos, servicios, secretarías, cadetes, empleados) y no la prestación de servicios profesionales, estaría en mejor situación un especialista en administración que un profesional de la actividad (vgr. abogado, arquitecto, médico, etc.)

En el inciso 2, prevé las sociedades multidisciplinarias (ver cap.2.3) y exige que administren profesionales de todas las incumbencias, con organización como colegio y voto del área de los implicados.

Ahora bien, en una sociedad que solo administra la infraestructura ¿cuáles serían las decisiones vinculadas a una sola incumbencia?.

Finalmente, en el inciso 4º exige que en el estatuto se consigne que la limitación de la responsabilidad derivada del tipo excluye a las obligaciones o responsabilidades asumidas en el ejercicio de la profesión de los socios (vgr. mala praxis).

Pero, si por ser una sociedad de medios, quien contrata con el cliente no es la sociedad sino el profesional socio a título personal, es claro que no existe ninguna limitación de responsabilidad social que pudiera ser legalmente invocada y, por ende, que deba ser estatutariamente excluida.

De todo ello resulta a nuestro juicio que la reglamentación de la I.G.J., en rigor, no solo admite a las sociedades de medios interna sino también a otras sociedades profesionales externas que contratan directamente con los clientes, pero siempre bajo ciertas normas que garantizan la prestación personal del servicio profesional.

Finalmente, y más allá de nuestra opinión cabe señalar tres cuestiones relevantes. La primera es que el criterio de la I.G.J. no rige para las sociedades civiles, que están fuera de su competencia.

La segunda es que, como es sabido, la RG. 7/05 rige solo para la Capital Federal y puede, además, ser objeto de planteo constitucional.

Y la tercera, que el citado art. 56 de la IGJ podría entenderse ya cuestionado por el fallo “Ghiano Re” de la Corte (ver 4.1.) que admitió la inscripción de una sociedad entre profesionales que no fuera solo “de medios” aun cuando lo fue para los profesionales de ciencias económicas y en base a una norma legal expresa y que en el posterior fallo “Moulinmer” (ver 4.1. in fine) la Cámara confirma una interpretación de la I.G.J. restrictiva de la “sociedad de medios” diversa a la postulada por nosotros ut supra.

4.-LOS ESTUDIOS DE CONTADORES COMO ASOCIACIONES DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS.

4.1.-ANTECEDENTES.

Como ya se señaló, la citada ley 20.488 de ejercicio profesional para graduados en ciencias económicas expresamente establece en su artículo 5º que “Las asociaciones de los graduados en ciencias económicas a que se refiere la presente ley solo podrán ofrecer servicios profesionales cuando la totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados”.

La norma dio lugar a debate sobre si tales asociaciones debían ser “asociaciones civiles” o podían ser “sociedades”, inclusive sociedades comerciales.

Es así que en su momento el Consejo Profesional de Ciencias Económicas dictó la Resolución nro. 125/03, aprobando el Reglamento de Sociedades Comerciales de Graduados en Ciencias Económicas y de Sociedades Comerciales Interdisciplinarias, donde admitía a las sociedades comerciales externas¹⁴.

Sin embargo, la Inspección General de Justicia denegó la inscripción de una sociedad anónima constituida por contadores públicos hasta tanto no se suprimiese del objeto social del estatuto social lo referido a “las incumbencias profesionales que autoriza la ley 20.488 a los profesionales de las ciencias económicas”.

Así lo dispuso en la Resolución 318 del 19 de marzo de 2004 en el expediente “Ghiano, Re y Asociados Sociedad Anónima”.

Fundó tal rechazo en entender que los profesionales solo podrían ser socios de sociedades civiles y no de sociedades comerciales porque la naturaleza de la actividad profesional es civil y no comercial.

Apelada la resolución, la Sala D, de la Cámara Nacional en lo Comercial, con fecha 29-8-2005, revoca la resolución y manda inscribir el estatuto con fundamento en que el art. 5º de la ley 20.488, al exigir que todos los integrantes sean profesionales, garantiza que los servicios a los clientes serán prestados intelectual y materialmente por profesionales matriculados personas físicas¹⁵.

Finalmente, con fecha 30-11-2010, la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó el criterio de la Cámara entendiendo que la alusión a las “asociaciones” se hacía por la ley con el carácter de género, comprensivo también de sociedades civiles y comerciales, y que mal podría referirse a asociaciones “civiles” cuando la actividad de los graduados en ciencias económicas no puede entenderse con finalidad de “bien común”.

En una línea similar se ubica el caso “Contáble S.R.L.”¹⁶.

Pero, posteriormente, la Cámara Nacional en lo Comercial, Sala C, con fecha 1-9-11, dictó resolución en el caso “I.G.J. c/Moulinmer S.A. s/organismos externos”, confirmando la resolución de la Inspección General de Justicia denegando un pedido de inscripción de una sociedad profesional de ingenieros donde un socio era una sociedad anónima e invocando el art. 56 de la RG 7/05¹⁷.

4.2.-LA NORMATIVA ACTUAL DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS: LA ADMISIÓN DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL “DE MEDIOS” EN LA RESOLUCION 138/05.

Más allá de las diversas posturas doctrinarias, y dictada con anterioridad a la jurisprudencia de la Corte Suprema en el caso “Ghiano, Re y Asociados Sociedad Anónima”, con fecha 19-10-2005, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas

¹⁴ Hoy reemplazado por la Resolución CD nro.138/2005, ver infra.

¹⁵ Ver el comentario favorable de Bello Knoll, Susy “Las sociedades anónimas de profesionales de ciencias económicas”, LL T. 2006-B, pag.563, con fundamento en la libertad constitucional de asociación, en la reglamentación legal para los profesionales en ciencias económicas, y en la mayor posibilidad reglamentaria de las sociedades comerciales, que no excluye la responsabilidad personal del profesional por su actuación.

¹⁶ Verlo en Errepar, DSE, nro.253, Diciembre 08, T.XX, pag. 1209 con comentario crítico de Hector Vazquez Ponce titulado “Las sociedades mercantiles de profesionales. La esencia del debate”, donde funda su disidencia en la responsabilidad profesional indelegable.

¹⁷ www.societario.com, REDS nro.45, ref. nro.19708.

de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires puso en vigencia la Resolución CD nro. 138/2005.

En la misma, se acepta el referido criterio del art. 56 de la RG 7/05 de la I.G.J., que solo admite como sociedades profesionales a las que sean sociedades “de medios”, en tanto establece en su art. 5º inc.1º, que “...deberán tener como único objeto societario proveer a los graduados que formen parte de la misma y que tengan a su cargo la prestación de servicios profesionales de acuerdo con sus incumbencias, el apoyo administrativo y organizativo necesario para la concreción de aquellas tareas”.

O sea que la sociedad que se inscriba en el Consejo, dentro de los tipos sociales que el mismo admite¹⁸, deberá ser un mero instrumento de sus socios ya que los socios prestarán los servicios personalmente a los clientes y la sociedad solo dará el apoyo administrativo y organizativo, o sea la infraestructura de funcionamiento. Esta forma es la que se denomina como “sociedad de medios” a la que hemos hecho alusión supra (ver cap.3).

Además de lo indicado, la Resolución 138/05 exige que los socios sean solo profesionales universitarios en ciencias económicas, pudiendo integrarse también profesionales de otras disciplinas (sociedades multiprofesionales), aunque admite que el administrador no lo sea siempre que se informe al Consejo y solo suscriba documentación no profesional con clara expresión que evite atribuirle una graduación universitaria propia de las ciencias económicas (art.4º).

En caso de que una decisión judicial declare sucesor individual o universal a una persona no profesional, la sociedad tendrá seis meses para adecuar la situación bajo pena de cancelación de la inscripción (art. 6º inc.2º).

La Resolución regula normas precisas en materia de denominación social (art. 7º). Deben ser comunicados al Consejo Profesional todos los actos de incorporación, retiro o fallecimiento de asociados, transformación, fusión, escisión, resolución parcial o disolución de la sociedad (art.9º), pero no los relativos a los derechos y deberes de los asociados dentro de la asociación, sus participaciones, la forma y modo del reparto de tareas, servicios o misiones en la medida en que no violen los deberes profesionales (art. 11).

5.-LOS ESTUDIOS DE CONTADORES PARA EL EJERCICIO DE LA SINDICATURA CLASE “A”.

5.1.- LA NORMATIVA NACIONAL: LA LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS.

La ley de concursos y quiebras 24.522, del año 1995, introdujo como novedad, que la función de la sindicatura concursal pueda ser desempeñada también por contadores públicos organizados en forma de “estudio”.

Tal medida para calificada doctrina asegura una estructura y una mayor dosis de responsabilización¹⁹, en tanto permite mayor organización, infraestructura, experiencia y, como resultado, una posible mejor prestación de servicios²⁰,

¹⁸ El CPCECABA admite solo a las sociedades civiles, colectivas, SRL y S.A. y cooperativas (art. 3º).

¹⁹ Iglesias, Jose Antonio “Concursos y Quiebras, ley 24.522, comentada”, pag.272.

²⁰ Mosso, Guillermo, “Estudios y profesionales en el desempeño de la sindicatura concursal, ED 166-975.

reflejando una realidad: que el profesional individual no puede hoy satisfacer la tarea de los grandes concursos²¹.

Al respecto dicha ley, en su artículo 253, inc.1º, establece la posibilidad de que la sindicatura concursal sea también ejercida por “estudios de contadores que cuenten entre sus miembros con mayoría de profesionales con un mínimo de cinco (5) años de antigüedad en la matrícula”.

Estos “Estudios” conforman una lista separada denominada “categoría A” (inc.2º), estando vedada la inscripción simultánea de contadores en las dos listas (art. 253 inc.1º).

La lista es utilizada en los sorteos de los “procesos A”, que son los que corresponden a los concursos de mayor complejidad y magnitud (inc.5º).

En el punto, coincidimos con Mosso que no se trata de una pauta difusa sino apreciable en cada caso según la complejidad de los problemas que presenta el concurso (jurídicos, contables, administrativos, etc.) y el tamaño o volumen de la causa. También coincidimos en que no es necesario que ambos extremos estén juntos para designar un estudio “A”, bastando uno solo de ellos²².

La decisión es inapelable, aunque puede ser objeto de reposición, y no se trata de una clasificación automática entre grandes y pequeños concursos, en los términos del art. 288 LCQ.

Ahora bien, las normas de la ley concursal regulatorias de los “estudios de contadores” son muy escasas:

En caso de vínculo del síndico con el deudor que implique una causal de recusación, si se trata de un “Estudio”, la causal debe existir respecto de los integrantes principales (art. 256)²³.

A efectos de cumplir con el deber de actuación personal, cuando se trate de un Estudio, éste debe indicar en cada concurso cuál o cuáles de sus profesionales integrantes asume el deber de actuar personalmente (art. 258).

Al respecto, el legislador ha presumido, con razón, que el estudio cuenta con una estructura mayor que la de un contador individualmente considerado, por tal motivo impone la obligación de señalar concretamente a los miembros que se ocuparán personalmente de la atención del caso, para evitar la falta de atención personal o delegación indebida²⁴.

No obstante ello, la doctrina coincide en que las sanciones al estudio se aplican a todos sus miembros sin diferenciar a quienes hayan o no actuando en el respectivo proceso existiendo una “comunicación total” de responsabilidad²⁵

En cuanto a la naturaleza jurídica del “estudio de contadores” a que se refiere la ley, señala Pita que ésta no discierne si se exige personalidad jurídica diferenciada (sociedad civil o comercial), o si es suficiente una asociación accidental de

²¹ Rivera-Vítolo “Comentario al Proyecto de ley de concursos y quiebras”, pag. 120.

²² Mosso, Guillermo, *op.cit.* pag. 973.

²³ Se critica la norma porque debería estar referida a los profesionales designados por el Estudio para atender personalmente el caso. Ver Dasso, Ariel “El concurso preventivo y la quiebra”, t.II, Ed. Ad Hoc, 2000, pag. 949.

²⁴ Conf. Grispo, Jorge D. “Tratado sobre la ley de concursos y quiebras”, t. 6, arts.234 a 297, Ed. Ad Hoc, Bs.As. 2002, pag.340.

²⁵ Rivera-Roitman-Vítolo, “Concursos y Quiebras. Ley 24.522”, pag.395; Iglesias, *op.cít.*, pag. 272 y 274; Mosso, *op.cít.* pag. 977.

profesionales por el período en cuestión, con una forma contractual similar a una U.T.E.²⁶

Coincide Mosso en que la ley no es clara ya que ni el art. 253 inc. 1º, ni el art. 258 LCQ, aclaran qué es un “Estudio”²⁷, sin embargo, señala, siguiendo a Spota, que puede ser tanto una mera “sociedad de gastos”, sin personalidad jurídica (ver cap. 2.1) o una sociedad con participación de utilidades y pérdidas, en cuyo caso será una sociedad civil o, si adoptan un tipo comercial, una sociedad comercial²⁸, en ambos casos con personalidad jurídica diferenciada (ver cap. 2.2).

En la práctica, y en cada jurisdicción local, han sido las cámaras de apelaciones y los respectivos consejos profesionales de ciencias económicas quienes, mediante sus exigencias reglamentarias, han ido conformando un perfil jurídico del Estudio en cada caso (Ver cap.6).

5.2.-LA NORMATIVA LOCAL: EL REGLAMENTO DE LA CÁMARA COMERCIAL.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, con competencia sobre los juzgados nacionales en lo comercial que atienden los concurso y quiebras en la Capital Federal, a los efectos de la selección de síndicos en la jurisdicción nacional, dispuso en el art. 171 de su Reglamento, la incorporación de un “Anexo especial” que consiste en el “Reglamento para la inscripción y formación de listas de síndicos en proceso concursales”²⁹.

De dicha normativa resultan una serie de reglas aplicables a los estudios de síndicos clase A.

En efecto, en la Sección II, Capítulo 1, art. 5º, se prevé la inscripción por “formulario” a presentar en el CPCE, con datos a suministrar en carácter de declaración jurada. La omisión o falsedad de un dato importa la exclusión de la selección no solo del contador de que se trate sino también del Estudio del que forme parte.

Además, los contadores que forman parte de Estudios, deben declarar especialmente su sujeción al art. 252 de la ley 24.522, que establece que la actuación es “indelegable”, y exteriorizar su voluntaria asunción de la responsabilidad solidaria de todos los integrantes del Estudio por las consecuencias derivadas de la actuación del Estudio y de las sanciones que a éste último le fueran aplicadas, aún respeto de aquellos profesionales que no hubieren intervenido en el proceso.

La responsabilidad asumida subsistirá durante todo el tiempo en que los respectivos contadores integren el Estudio y hasta tanto hayan comunicado fehacientemente a esta Cámara su desvinculación.

La solidaridad alcanza a los profesionales desvinculados por los actos efectuados durante su pertenencia al estudio.

²⁶ Pita, Enrique M. “El nuevo régimen de designación de síndicos”, en “El Notificador”, 1995, pags. 2/6, cit. Por Cámara, Hector, actualizado por Ernesto Martorell “El concurso preventivo y la quiebra”, t.V, Bs.As. Ed. Lexis Nexis, pag. 264 nota 19.

²⁷ Mosso, Guillermo, “Estudios y profesionales en el desempeño de la sindicatura concursal”, E.D., 166-973.

²⁸ Spota, Alberto “Instituciones de Derecho Civil, Contratos”, tomo VII pag.18/19.

²⁹ En la actualidad rige el aprobado por Acuerdo del 12-10-07, que no ha sido modificado en lo que aquí interesa.

En el capítulo III, art. 8º, se dispone que podrán inscribirse en la categoría A los Estudios de Contadores constituidos bajo cualquiera de las formas de organización compatible con el régimen de solidaridad previsto en el art. 5º (solidaria), admitidos para su registro por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas³⁰, y con mayoría de profesionales con cinco años de antigüedad.

Toda modificación a la integración del Estudio debe ser autorizada por la Cámara exigiéndose:

- a) Mantener la pluralidad de integrantes
- b) En caso de incorporación o retiro de integrantes, la nueva composición debe preservar la calificación de antecedentes o títulos que determinó su selección.
- c) En caso de incorporación, el ingresante debe haberse inscripto en el cuatrienio en curso en cualquiera de las categorías.

Conforme con el art. 9º, al inscribirse debe acreditarse poseer oficina adecuada dentro de la jurisdicción, informando si es compartida con otros síndicos o aspirantes a tal.

Dicha oficina funciona como domicilio especial constituido y solo podrá modificarse con autorización de la Cámara, con justa causa acreditada y nueva oficina en condiciones. La oficina debe estar abierta al público por lo menos los días hábiles de 12 a 18 horas (art. 16).

En materia de pautas de valoración para la selección, el art. 13 establece que, tratándose de un Estudio, para mensurar la antigüedad en el ejercicio de la sindicatura, en la matrícula y en el título de posgrado, será adoptado un promedio entre sus integrantes.

6.-RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS INTEGRANTES POR SANCIONES Y MALA PRAXIS.

Siguiendo a Rubín, cabe afirmar que en las expresiones más recientes del Derecho Comparado, los integrantes de órganos colegiados que trabajan en los procesos concursales son considerados solidariamente responsables por los daños ocasionados, pudiendo eximirse sólo demostrando haber obrado con gran diligencia en sus funciones³¹.

Dicho autor destaca que en nuestro país Rivera-Roitman-Vítolo³² y García Martínez³³ creen que todos los integrantes del Estudio sindical deben soportar las consecuencias dañosas, aunque no hubieran actuado en el caso concreto, pues de otro modo sería fácil burlar la responsabilidad legal, incluso disolviendo el Estudio para formar otro.

³⁰ Esta exigencia de que los “estudios” que se inscriben en la Cámara sean “estudios” ya inscriptos como asociaciones de graduados en el Consejo Profesional se da en muchas jurisdicciones. Ver por ejemplo en Mercedes, Pcia. de Bs.As., Acordada de la C.C.C. del 16-8-2011, art.3º.

³¹ Rubin, Miguel E. “La responsabilidad civil de los profesionales que trabajan en los procesos de insolvencia” LA LEY 2005-A, 1135 - Derecho Comercial - Concursos y Quiebras - Doctrinas Esenciales Tomo IV, 01/01/2008, 439.

³² Rivera, Julio Roitman, Horacio y Vítolo, Daniel R, “*Concursos y Quiebras. Ley 24522*”, pág. 395.

³³ García Martínez, Roberto, “*Derecho Concursal*”, pág. 625.

Pero para Rubin el fundamento radica en que cuando la Sindicatura Estudio destaca a uno o más de sus miembros para actuar en un proceso concursal, evidentemente esos profesionales, desde el punto de vista legal, obran como mandatarios del Estudio al que pertenecen; y si son mandatarios, responden solidariamente por imperativo del art. 1945 del Cód. Civil³⁴.

De todos modos, exigiéndose en la Capital Federal una configuración societaria, la responsabilidad solidaria podría derivar del propio tipo social escogido (sociedad colectiva).

Ahora bien, en los demás casos (sociedad civil, SRL y SA, y sociedad cooperativa), donde la responsabilidad no es solidaria conforme al tipo, existen dos normas que imponen el pacto de solidaridad por vía contractual.

Una genérica es la del art. 56 inciso 4º de la RG 7/05 que exige que en el estatuto se consigne que la limitación de la responsabilidad derivada del tipo no alcanza a las obligaciones o responsabilidades asumidas en el ejercicio de la profesión de los socios.

La otra surge del reglamento de la Cámara, que en su art. 5º que impone la asunción de la responsabilidad solidaria de todos los integrantes del Estudio por las consecuencias derivadas de la actuación del Estudio y de las sanciones que a éste último le fueran aplicadas, aún respeto de aquellos profesionales que no hubieren intervenido en el proceso³⁵.

7.-FORMATO LEGAL DE LOS ESTUDIOS DE SINDICOS CON ACTUACIÓN ANTE LOS TRIBUNALES NACIONALES.

De las pocas disposiciones de la ley 24.522, de las normas reglamentarias de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial (Ac. del 12-10-07, en adelante "CC") y de la Resol.138/05 sobre asociaciones profesionales del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante CP), aplicable porque la Cámara exige la previa inscripción del estudio en dicho Consejo (art.8º), resulta un perfil jurídico específico del "Estudio de contadores para desempeñarse como sindicatura clase A" ante los tribunales nacionales de la Capital Federal.

Sus características son las siguientes:

7.1.-PERSONALIDAD JURIDICA DIFERENCIADA.

Al inscribir el Consejo solo a "asociaciones de contadores" que sean "sociedades", el estudio debe tener personalidad jurídica y quedan excluidos los estudios bajo forma contractual que, como señalamos, podrían ser admitidos por la legislación de fondo (ver cap.2.1. y 5.1).

En consecuencia, los contadores interesados deben constituir una sociedad de alguno de los tipos referidos.

³⁴ Rubin, Miguel E. "La responsabilidad civil de los profesionales que trabajan en los procesos de insolvencia" op.cít.

³⁵ De todos modos entendemos que la regla puede no ser siempre absoluta y que podrían computarse circunstancias eximentes propias del caso.

7.2.-TIPOS SOCIALES ADMITIDOS Y RESPONSABILIDAD SOCIETARIA.

El art. 3º de la Resol. 138/05 dispone en su inc. 1º que las asociaciones de profesionales en ciencias económicas deberán adoptar alguna de las siguientes formas: a) Como Sociedades Civiles constituidas con arreglo a las normas del Código Civil; b) Como sociedades colectivas, sociedades de responsabilidad limitada o sociedades anónimas, de acuerdo con la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, con exclusión de toda otra forma admitida por la misma; c) Como entidades cooperativas, constituidas de acuerdo con la Ley N° 20.337. En todos los supuestos la asociación deberá, además, cumplir los recaudos y demás requisitos establecidos en este Reglamento. El inciso 2º establece que deberán tener domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el inc. 3º que deberán acreditar su existencia legal con los instrumentos correspondientes y, en su caso, su regular inscripción en el Registro Público de Comercio o en el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), o en los Organismos de Control que en el futuro puedan reemplazarlos. No se inscribirán asociaciones que se encuentren en formación, sin perjuicio de que sus instrumentos puedan someterse a un visado previo, sin que ello implique adquirir derecho alguno al presentante.

Como se advierte, los únicos tipos sociales admitidos por la Resolución 138/05 son los de sociedad civil, sociedad colectiva, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima y sociedad cooperativa, sociedades a las cuáles la reglamentación les prohíbe ser socias de otras personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras (art.6º inc.4º).

En la sociedad civil la responsabilidad de los socios por deudas sociales es simplemente mancomunada por porción viril (art. 1747 del código civil), sin perjuicio de que la insolvencia de un socio prorratea la deuda entre los demás (arts. 1731 y 1751).

En la sociedad colectiva la responsabilidad del socio por las deudas sociales es solidaria, ilimitada y subsidiaria (art. 125 ley 19.550).

En la SRL la responsabilidad del socio se limita a la integración y valuación de su aporte y a la de los de sus consocios (art2. 146 y 150 L.S.) y en la SA la responsabilidad del socio se limita a la integración de su aporte (art. 163 L.S.).

Finalmente, en la sociedad cooperativa cada socio responde solo por su aporte (art. 2 inc. 11 ley 20.337).

Al respecto, cabe destacar que la forma jurídica natural para una sociedad de profesionales es la de una “sociedad civil” regida por los arts. 1648 y stes. del código civil, en tanto se trata de una sociedad personalista con objeto típicamente civil³⁶.

Como ya se señaló, la configuración natural de la sociedad de profesionales es como sociedad civil, sin perjuicio de que sea válida la admisión de una sociedad comercial o cooperativa bajo ciertas reglamentaciones estatutarias.

Ahora bien, como la inscripción en el Consejo como sociedad civil se hace mediante un formulario firmado por todos los socios, y éste no exige obligatoriamente la presentación del contrato de sociedad, y considerando que también la presentación como estudio para sindicatura clase A dirigida a la

³⁶ C.S.J.N., 10-3-87 “Laviano, Nestor Aldo c/Centro Médico de Control de Riesgo (Fallos 310:479)

Cámara Comercial se hace por otro formulario, en muchos casos tal contrato no se formaliza por escritura pública, tal como exige el art. 1184 inc.3º del código civil. En tales condiciones, el estudio de contadores instrumentados en tales condiciones configuran una típica sociedad civil “irregular”, con responsabilidad directa y mancomunada de los socios por las deudas sociales contraídas por ellos (art. 1664 del código civil)³⁷ y la posibilidad de pedir la disolución por cualquier socio ante la falta de plazo oponible³⁸.

Entendemos que tal situación puede fácilmente subsanarse mediante un procedimiento de “regularización”³⁹ que consistirá en el otorgamiento de la escritura pública respectiva, ratificando todo lo actuado anteriormente por la sociedad y consignando datos análogos a los mencionados por el art. 22 de la ley 19.550, pero sin sujeción a otros trámites ni inscripción en el Registro Público de Comercio⁴⁰.

7.3.-ESTRUCTURA INTERNA DE “SOCIEDAD DE MEDIOS” PERO CON ACTUACION EXTERNA.

Dada la exigencia del Consejo en materia de la finalidad de la asociación profesional a inscribir, la que según el art. 5º inc.1º debe limitarse a “...proveer a los graduados que formen parte de la misma y que tengan a su cargo la prestación de servicios profesionales de acuerdo con sus incumbencias, el apoyo administrativo y organizativo necesario para la concreción de aquellas tareas”.

En tales condiciones, se advierte que se trata de una “sociedad de medios” (ver cap.2.1 y 3), sin verdadera naturaleza societaria.

Sin embargo, la ley exige al estudio “actuación profesional externa”, ya que será éste y no sus integrantes quién recibe las asignaciones de causas judiciales, nombra a cuál o cuáles de sus integrantes actuarán personalmente en ellas⁴¹, designa a los empleados de la sindicatura (art. 263), y puede ser pasible de

³⁷ En un caso se admitió la validez de una sociedad profesional irregular constituída entre cónyuges (arquitectos) para reclamar a la mujer la deuda del marido por incumplimiento de un contrato de obra hecho por el estudio que compartían: C.N.Civil, Sala L, 11-11-09 “Larguía, Hilarión Pedro Gastón c/Dillon, Stela Maris y otros s/daños y perjuicios”, voto del Dr. Perez Pardo. Revista del Derecho de Familia y las Personas, Ed. La Ley, año 2, nro.5, junio 2010, pag.128.

³⁸ Sozzo, Gonzalo, en Lorenzetti, Ricardo Luis “Código Civil Comentado”, “Contratos. Parte Especial”, Tomo II, Ed. Rubinzal Culzoni, Bs.As.-Santa Fe, 2006, pag.55.

³⁹ Zunino, Jorge O. “Comentario arts.1758/1788 bis, en Belluscio, Eduardo (dir) y Zannoni, Eduardo (coord.), Código Civil y leyes complementarias, Ed. Astrea, Bs.As., 2001, t.8.

⁴⁰ Otra opción puede ser, en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, regularizar a la sociedad civil de hecho como sociedad comercial adoptando alguno de los tipos permitidos, lo que admite y regula el art. 176 de la RG 7/05 de la I.G.J.-

⁴¹ Se plantea la cuestión de si la regulación de honorarios se hace al estudio como tal o a los integrantes personalmente y si, en cualquiera de los casos, el beneficiario de la regulación puede ceder libremente lo regulado a los demás miembros del Estudio conforme a sus pactos internos. Tampoco se ha resuelto el problema de si la regulación aprovecha por partes iguales a todos los integrantes del estudio, o debe discriminarse según el trabajo de cada uno en el expediente o en función del contador designado en los términos del art.258 para actuar personalmente. En un caso se entendió que tal discriminación era interna de la sociedad y ajena al Tribunal (C.Civil, Com., Lab. y de Minería, 1ª Circ.de Neuquen, Sala I, 27-12-11, “Ferraris, Miguel Angel s/Inc. de apelación”) , en criterio que no compartimos en tanto el tribunal competente para dirimir la diferencia debe ser el que reguló los honorarios.

sanciones como entidad por inconductas de sus miembros y por inconductas propias (ver cap.5.1.).

Por otra parte, así como en las sociedades “de medios” normalmente el cliente es de cada profesional, en los “estudios de síndicos clase A”, no hay “clientes” sino uno o más “procesos” asignados por sorteo al “estudio” como tal y no a sus integrantes, quienes en ningún caso actúan “individualmente”, o sea por cuenta propia, exclusiva y excluyente, lo que refuerza la naturaleza especial de estas sociedades.

7.4.-PRESUNCION DE OBJETO EXCLUSIVO.

La exigencia de la Resol. 138/05 CPCECABA para las sociedades de profesionales que se inscriban como asociaciones de profesionales se refiere a que el objeto social consista en el desempeño de las incumbencias profesionales por los integrantes pero sin discriminar las diversas áreas de actuación profesional posibles⁴², por lo que no se advierte impedimento para que una sociedad profesional que esté regularmente constituida y tenga objeto profesional amplio se inscriba como sindico clase A.

Ahora bien, si se trata del caso de una sociedad civil “irregular” constituida por formulario y registrada inmediatamente como sindicatura también por formulario (ver supra), cabe presumir que su objeto es el desempeño exclusivo de tales actividades, siendo el momento de la regularización una oportunidad para explicitarlo⁴³.

Cabe destacar que toda modificación a un objeto aprobado por el CPCE requiere la autorización de éste y la alteración de objeto no autorizada da lugar a la cancelación de inscripción (CP 5).

7.5.- IMPOSIBLE CONFIGURACIÓN MULTIPROFESIONAL.

En cuanto a la integración por abogados, si bien parecería posible una configuración multidisciplinaria si el estudio estuviera integrado, minoritariamente, por abogados que presten el asesoramiento jurídico a cargo de la sindicatura a que se refiere al art. 257 de la ley 24.522, y se respetaran las demás exigencias de la RG 7/05 de la I.G.J. y del Consejo Profesional, lo cierto es que la ley alude

⁴² Al respecto, los estatutos aprobados por el Consejo para sociedades de profesionales en ciencias económicas poseen cláusulas como la siguiente: Objeto: La sociedad tiene por único objeto proveer a sus socios de la estructura material y empresarial necesaria para que los mismos, por sí o a través de terceros también profesionales, en forma coordinada o individual, puedan ejercer las incumbencias profesionales que autoriza la Ley 20488 para los graduados en Ciencias Económicas, que les son propias por su título universitario habilitante. Para el cumplimiento de sus fines, la sociedad actuará según la respectiva incumbencia profesional, bajo la actuación, responsabilidad y firma de cualquiera de los socios, conforme las respectivas normas legales y reglamentarias que rigen a la materia, en función de la incumbencia del firmante. La sociedad solamente podrá ofrecer los servicios profesionales propios de las carreras universitarias de las que todos los socios posean los respectivos títulos habilitantes y en el caso de graduados en Ciencias Económicas, además que se encuentren debidamente matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

⁴³ La cláusula del objeto puede ser similar a la siguiente: “El objeto social exclusivo de la sociedad es el desempeño de la sindicatura concursal en la categoría “A” prevista por el art. 253 de la ley 24.522 ante los tribunales de la Capital Federal, ejerciendo todas las funciones y cumpliendo todas las actividades previstas por dicha ley y las demás que resulten aplicables”.

inequívocamente a “estudios de contadores”, lo que deja afuera a otros profesionales como socios.

Ello no quita la posibilidad de una administrador no socio que no sea contador en una sociedad no sujeta a la I.G.J. (civil o cooperativa), en tanto lo admite el CPCE (CP 4).

7.6.-DOMICILIO ESPECIAL Y ABIERTO AL PÚBLICO.

El domicilio del Estudio debe ser en Capital Federal, debe acreditar contar con las instalaciones adecuadas para el funcionamiento (CC 7, 3, d) y estar abierto al público al menos en el horario de 12 a 18 horas (CC 16), no pudiendo ser cambiado sin autorización de la Cámara.

7.7.-LIMITACIONES Y AUTORIZACIONES PARA LA TRANSMISIÓN DE LAS PARTES SOCIALES.

Las transmisiones de partes sociales en las sociedades profesionales inscriptas como síndicos clase A deberán estar sujetas a las siguientes limitaciones y autorizaciones:

- a) Deben ser autorizadas por la Cámara Comercial (CC 8)
- b) Deberán ser comunicadas al Consejo Profesional con efectos desde su presentación (CP 9).
- c) No podrán implicar la pérdida de pluralidad de integrantes (CC 8.a)
- d) Debe preservar la calidad de antecedentes y de títulos que determinó la selección del estudio como clase A (CC 8 b)
- e) Los ingresantes deben tener título profesional (CP 6) y ya estar inscriptos como síndicos en el cuatrienio en alguna categoría (CC 8 c)
- f) Si se trata de una transmisión forzosa de la parte social a quien no posee título profesional (remate, adjudicación, herencia, etc.), la sociedad tiene seis meses para adecuar la situación bajo apercibimiento de cancelación (CP 6, 2).

7.8.-RESTRICCIONES EN MATERIA DE DENOMINACIÓN.

El nombre del estudio de contadores presenta algunas restricciones derivadas de los arts. 7º y 8º de la Resol.138/2005, a saber:

- a) Debe incluir al menos el apellido de un asociado, el que puede ser precedido por la expresión “Estudio” y seguido por “y asociados” (CP 7: 1, 2 y 3). El nombre del asociado puede mantenerse en la razón social con su autorización o la de sus herederos aún en caso de fallecimiento, inhabilitación o cancelación de matrícula personal (CP 7:7) .
- b) No puede utilizar denominación de fantasía ni siglas de ninguna especie salvo las del tipo social (CP 7:4).
- c) No puede coincidir literalmente con el nombre de otra sociedad inscripta en el Consejo Profesional, cualquiera sea la forma societaria (CP 8:6)
- d) El cambio de nombre requiere autorización del Consejo Profesional (CP 9).

8.-CLAUSULAS PARA LOS ESTATUTOS Y ACUERDOS DE LAS SOCIEDADES DE CONTADORES PARA EL EJERCICIO DE LA SINDICATURA CLASE A.

Se mencionan a continuación diversas estipulaciones y disposiciones externas e internas de las sociedades de profesionales que, además de las previstas con carácter general por las leyes respectivas (código civil, ley 19.550 y ley 20.337) consideramos necesarias y/o convenientes para ser consignadas en los estatutos, reglamentos internos o acuerdos privados de socios⁴⁴.

- a) Las referidas exigencias en materia de nombre del “estudio” y las restricciones para la transferencia de partes sociales (ver cap.7).
- b) Objeto único de prestar servicios ante los tribunales relativos al desempeño de la sindicatura concursal y organización como sociedad de medios con actuación externa ante el Juzgado correspondiente.
- c) Plazo por el cuatrienio al que se inscribe el Estudio, sin perjuicio de la continuación por todo el tiempo necesario para terminar la totalidad de los procesos asignados en ese período. Puede convenirse o vedarse la presentación del estudio en nuevos períodos.
- d) Situación del domicilio/oficina de la sociedad y, en su caso, título de ocupación, retribución por el uso y carácter exclusivo o no del mismo.
- e) Designación de uno de los socios como administrador para cobrar los gastos a los socios, pagar las cuentas y representar a la sociedad con las facultades que se le asignen ante los Tribunales, bancos, organismos fiscales, etc.. Es conveniente, además, consignar una fecha de cierre de ejercicio.
- f) Debe establecerse si los honorarios que se regulen los va a facturar la sociedad o los socios, dado que si bien el objeto social las califica como sociedades “de medios”, lo que responde a exigencias de la autoridad de contralor y/o Consejo Profesional, las sociedades de síndicos pueden actuar o no en forma “externa” (ver infra). También puede convenirse el régimen fiscal individual de cada socio y su liquidación coordinada.
- g) Establecer las reglas para las mayorías necesarias para las decisiones de administración (rendiciones de cuentas, gestión, distribución de resultados, administradores) como para las reformas del contrato.
- h) Pacto de responsabilidad solidaria de todos los socios con el profesional actuante frente al Tribunal y frente terceros derivada de su práctica profesional y con la sociedad, incluyendo las sanciones y sin perjuicio de la limitación de la responsabilidad por deudas que resulte del tipo social.
- i) La cesión de partes sociales, tanto por acto entre vivos, voluntario o forzoso, como por sucesión hereditaria, debe estar limitada a quienes detentan el título profesional respectivo y sujeta a autorización del Consejo y de la Cámara.
- j) Siendo la sociedad es solo “de medios” los aportes de los socios se limitan a los fondos o elementos necesarios para la infraestructura pero los socios deberán paralelamente comprometerse a poner todo su esfuerzo en trabajar para la sociedad, consignando si ello va a ser con exclusividad y tiempo completo o con posibilidad de otras actividades secundarias.

⁴⁴ Ver de los autores: “Sindicación de acciones y convenios privados entre los socios. Valor legal y necesaria implementación”, Errepar, DSE, nro. 304, tomo XXV, Marzo 2013, pag. 215.

Resulta conveniente pactar si el reparto de honorarios va a ser por cabeza, por trabajo o por alguna otra pauta. Asimismo, puede convenirse un régimen especial, alternativo o por sorteo, para designar a él o los integrantes que actuarán personalmente en cada proceso en los términos del art.258. También pueden encomendarse especialmente a algún socio los actos fuera de jurisdicción y reconocerse un porcentaje de los honorarios por tales tareas.

- k) Puede convenirse cuál será el estudio jurídico o abogado que intervendrá como patrocinante y/o asesor del estudio contable, las condiciones económicas de la vinculación y el reparto entre ambos estudios de las tareas interdisciplinarias, como así discriminarse los casos en que se prescindirá de aquellos.
- l) En todas estas sociedades, incluyendo el caso de las sociedades anónimas (aplicando el art. 89 L.S.)⁴⁵, resultará adecuado prever un régimen específico de conducta exigible al socio⁴⁶ y, en su caso, un procedimiento de sanciones que pueden llegar a la exclusión del socio. Esto incluye normas de no competencia, de confidencialidad, de lealtad y otras que se ven en la práctica, tales como la obligación de informar todo cambio significativo en la situación profesional, o toda incidencia judicial o administrativa en la que fueran parte en forma personal. Un caso claro es la sanción grave o expulsión que el colegio profesional pudiera aplicar a un socio, lo que podrá ser expresamente incluida como suficiente antecedente para su exclusión de la sociedad. También puede aparecer pactada como causal de exclusión la enfermedad grave que le impida al socio ejercer sus tareas, o su declaración personal en concurso preventivo o quiebra⁴⁷.
- m) En caso de muerte, se establece que no ingresan los herederos y se les paga la parte social del difunto. Ello es congruente con el art. 1654 inc.3º del código civil y con el art. 89 de la ley 19.550 que permite pactar causales de resolución parcial del contrato.
- n) En cuanto a la transmisión forzosa (remate), al igual que la adjudicación por liquidación de sociedad conyugal, debe pactarse que el adquirente o el ex conyuge adjudicatario no ingresará a la sociedad abonándosele el valor de su parte en la forma establecida en el contrato.
- o) Resulta conveniente determinar el modo y tiempo de liquidar la parte social a abonar a herederos o adjudicatarios, el modo de calcular los honorarios devengados, los gastos a deducir, y el reconocimiento o no de un “valor llave” por los honorarios a devengar por los futuros trabajos del Estudio en procesos ya asignados.
- p) Puede concederse a los socios el derecho de retiro siempre que no afecten el estatuto legal y material de funcionamiento del estudio y previéndose el modo de liquidar su parte pendiente.

⁴⁵ Ver de los autores: “La exclusión de socios en la sociedad anónima”, Errepar, DSE, nro.282, Tomo XXIII, mayo 2011, pag.504

⁴⁶ En algunas organizaciones hay verdaderos manuales con las normas de conducta para los profesionales, socios o no.

⁴⁷ La sustentabilidad de éstas últimas previsiones debe confrontarse con las normas de continuación de contratos en la quiebra en la medida en que sean imperativas.

- q) Pueden establecerse causales especiales de disolución como la cancelación de la inscripción como sindicatura A o como asociación de profesionales, y designarse a un liquidador.
- r) Es fundamental establecer una cláusula de gestión y solución de controversias por vías alternativas tales como la negociación directa obligatoria, la mediación y el arbitraje institucional, preferentemente siguiendo un orden secuencial, fijando plazos y partiendo de un hecho determinado que implique “reconocer” la existencia de un conflicto.⁴⁸.
- s) Si se tratare de la “regularización” de una sociedad civil que omitió la escritura pública, habrá que hacer mención de la identidad y continuidad jurídica existente entre la sociedad irregular y la regularizada, y será conveniente consignar los antecedentes de actuación, y los activos, créditos y deudas a la fecha. No entendemos necesario el asentimiento conyugal del art. 1277 del código civil en tanto se mantiene la naturaleza de sociedad de personas.

9.-SITUACION FISCAL.

En los últimos tiempos se han registrado, al menos en la Capital Federal, exigencias por parte de los Juzgados y de la AFIP en el sentido de que los estudios de síndicos se inscriban como responsables a los efectos de los impuestos respectivos y como condición previa para el libramiento de los cheques por honorarios informen su número de CUIT y su inscripción en el IVA (RG – AFIP-689/99, art.3º).

También se han establecido exigencias fiscales (números de CUIT, retenciones por impuesto a las ganancias:0,5 o 2% según que esté o no inscripto) para las cesiones de honorarios entre miembros del Estudio o respecto de los abogados actuantes con honorarios a cargo de la sindicatura.

A tales efectos, los tribunales se han basado en dictámenes públicos en el sentido de que los estudios de síndicos son “empresas” y/o titulares de una “explotación comercial”.

Con relación al impuesto a las ganancias, no cabe duda que el estudio que asuma la forma de SRL o de S.A., entra en la tercera categoría de éste impuesto (art. 69 ley 20.628).

Ahora bien, la situación es distinta en los casos de estudios bajo forma de “sociedad civil”, sea ésta regular o irregular, los que en principio deben tributar el impuesto en la cuarta categoría como servicios de profesiones liberales y/o...funciones de síndico...” (art.79 inc.f) .

Ello sobre la base de que la sociedad civil (art. 1648 del código civil), a diferencia de la comercial (art.1º ley 19.550), no presupone la explotación de una empresa por lo que su existencia deberá acreditarse en cada caso.

En el punto cabe señalar que de diversos dictámenes sobre distintos impuestos, resulta el siguiente concepto tributario de la empresa: “la organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada por el ejercicio habitual de una actividad económica basada

⁴⁸ Ver de los autores “Los conflictos en las sociedades de profesionales”, Errepar, DSE, nro. 292, tomo XXIV, Marzo 2012, pag. 195.

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 de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio que la actividad que desarrolla”⁴⁹

Por tales razones se exceptúan los servicios profesionales, técnicos o científicos en donde el componente intelectual prevalece sobre el aporte de capital y/o de la mano de obra auxiliar o de apoyo.

En tal sentido, se ha considerado relevante, para juzgar o no la existencia de una empresa comercial a los fines tributarios, determinar si el trabajo de los otros profesionales empleados con título habilitante tiene aptitud o no para suplantar o independizarse del trabajo de los socios, existiendo empresa en el primer caso.

En cambio, no se consideró relevante la importancia o valor del equipamiento si lo más valioso y principal para la actividad es el intelecto del profesional.

Sin embargo, por sobre todo ello y a los fines del impuesto a las ganancias, no debe confundirse “empresa” con “explotación comercial” (ver art. 68 del Decreto reglamentario).

En consecuencia, si el estudio de síndicos asume forma de sociedad civil y, a pesar de su personalidad jurídica y de su actuación externa frente al tribunal, funciona internamente en forma contractual y “parciaria”, sin que exista una inversión de capital y/o la utilización de trabajo ajeno de otros profesionales con los alcances de una “explotación comercial”, sino solo el trabajo personal y coordinado de profesionales de ciencias económicas, no corresponde considerarlo un sujeto fiscal diverso a sus socios a los fines del impuesto a las ganancias de la tercera categoría⁵⁰.

10.-CONCLUSIONES.

Siempre a título de meras propuestas interpretativas, sujetas a la dialéctica del pensamiento⁵¹, proponemos a los lectores las siguientes síntesis conclusivas:

1.-Los estudios profesionales implican una actuación en conjunto que puede ser, según el caso, de naturaleza simplemente contractual o de naturaleza societaria.

2.-Las denominadas “sociedades de medios o instrumentales” son sociedades creadas al solo efecto de cumplir ciertas funciones, donde las relaciones con los clientes las sigue manejando cada profesional, que presta el servicio, contrata y factura a título propio, pero las relaciones “externas” vinculadas a la infraestructura en común, tales como el contrato de alquiler, servicios de telefonía e Internet, secretarías, cadetes, etc., las contrata una sociedad civil o comercial de la cual los profesionales prestadores son socios, por lo que no son verdaderas sociedades ya

⁴⁹ Curotto, Jose Alberto “Concepto de empresa a los efectos de la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos”, El Derecho, 27-2-03, nro.10.703, año XLI, pag.1, citando el dictamen 7/80 de la Dirección General Impositiva.

⁵⁰ Conf. C.N.Cont.-Adm.Fed, sala IV, agosto 25-2010 “Pistrelli Diaz y Asociados c/EN – AFIP DGI – Resol. 208/06 s/Dirección General Impositiva”, ED 21-10-010, pag.6.-

⁵¹ Los autores agradecerán comentarios al correo: emfavierdubois@favierdubois.pagnolo.com

que la finalidad es el pago de las cuotas periódicas de los gastos pero no la generación de utilidades.

3.-Sobre la base del derecho constitucional a asociarse y por no advertir restricciones legales en materia de profesionales, adherimos a las posturas que admiten la validez legal de las sociedades entre profesionales, las que pueden ser tanto civiles como comerciales,

4.-Los “estudios de contadores” para el desempeño de la sindicatura concursal clase A, previstos por la ley 24.522, pueden tener tanto una estructura jurídica contractual, como mero “pool de gastos” sin personalidad jurídica, o poseer una estructura societaria, con aportes y participación de utilidades y pérdidas, en cuyo caso serán sociedades civiles o, si adoptan un tipo especial, serán sociedades comerciales o cooperativas, en todos los casos con personalidad jurídica diferenciada.

5.-En la práctica, en cada jurisdicción local han sido las cámaras de apelaciones y los respectivos consejos profesionales de ciencias económicas quienes, mediante sus exigencias reglamentarias, han ido conformando un perfil jurídico del estudio de contadores para el ejercicio de la sindicatura en cada caso.

6.-Los estudios inscriptos en el CPCECABA como “sociedades civiles”, pero sin haber formalizado un contrato por escritura pública, constituyen sociedades civiles “irregulares” sujetas a un régimen de responsabilidad agravada y a disolución a pedido de cualquier socio, pero que pueden ser “regularizadas” en cualquier momento otorgando la respectiva escritura.

7.-Hay responsabilidad solidaria en materia de mala praxis y de sanciones entre todos los integrantes de los estudios de síndicos, sea por aplicación de principios legales, o sea por declaraciones de asunción expresa de tal responsabilidad en el contrato social o en los formularios de inscripción respectivos, conforme exigencias de la I.G.J. y de la Cámara Comercial.

8.-El formato legal de los estudios de síndicos concursales clase A, que funcionan en la Capital Federal, resulta de las siguientes especificidades jurídicas requeridas por las reglamentaciones locales: a) personalidad jurídica diferenciada; b) tipos sociales exclusivos de sociedad civil, colectiva, SRL, SA o cooperativa; c) estructura interna de sociedades de medios pero con actuación externa ante el tribunal; d) presunción de objeto exclusivo; e) imposible configuración multiprofesional ; f) domicilio especial y abierto al público; g) limitaciones y condicionamientos a la transmisión de partes sociales; h) restricciones en materia de denominación; e i) responsabilidad solidaria de todos los integrantes por mala praxis y sanciones.

9.-Desde el punto de vista fiscal el estudio de contadores para la sindicatura concursal, cuando se trata de una “sociedad civil” puede ser o no ser un sujeto

fiscal según su estructura de funcionamiento con o sin forma de “empresa” y con o sin “explotación comercial”.

FINIS CORONAT OPUS