

Impactos del proyecto de código unificado sobre la profesión contable

Autores: Favier Dubois, Eduardo M. (p); Favier Dubois, Eduardo M. (h)

Publicación: Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE)

Mes: Octubre

Año: 2012



[Ver índice de esta publicación](#)

El objeto de este trabajo es analizar en qué medida las nuevas normativas introducidas por el Proyecto de Código Civil y Comercial Unificado pueden impactar sobre el ejercicio del profesional en ciencias económicas en sus áreas de incumbencias.

En tal sentido, se analizan los efectos del Proyecto en materia de responsabilidad contractual del contador público en los roles de auditor y de contador certificante, sociedades de profesionales, sindicatura en la "sociedad anónima unipersonal", fiscalización obligatoria de asociaciones civiles, incremento de los sujetos obligados a llevar contabilidad y aranceles.

Se destaca que se deja fuera del análisis lo establecido por el Proyecto en materia de reglas de contabilidad y registros contables en razón de que, por su entidad, será un tema considerado en una futura colaboración específica.

1. EL NUEVO PROYECTO DE CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL

El 23/2/2011, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 191/2011 por el cual creó una "Comisión para la elaboración del Proyecto de ley de reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación".

La Comisión se integró con dos ministros de la Corte Suprema, doctores Ricardo L. Lorenzetti y Elena Highton de Nolasco, y con la profesora y ex jueza de la Corte de Mendoza, doctora Aída Kemelmajer de Carlucci.

Como todos sabemos, los tres juristas se dividieron entre sí el trabajo y contaron con la colaboración de un nutrido grupo de especialistas de las diversas ramas jurídicas, elaborando un Anteproyecto.

El mismo fue presentado al Poder Ejecutivo el 27/3/2012, organismo que por intermedio del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos practicó una revisión, realizó supresiones e introdujo algunas modificaciones dando lugar al texto de un Proyecto.

Dicho Proyecto fue remitido por el Poder Ejecutivo al Congreso para que fuera sancionado luego de su análisis por una Comisión Bicameral durante el plazo de 90 días, plazo que se encuentra en curso.

El Proyecto reconoce como antecedentes cuatro diversos intentos de unificación y reforma integral de la legislación civil y comercial.⁽¹⁾

El primero fue el Proyecto de Unificación de la Legislación Civil y Comercial, proveniente de la Cámara de Diputados de la Nación (año 1987), que fue preparado por una Comisión Honoraria que integraron los doctores Héctor Alegría, Atilio A. Alterini, Jorge H. Alterini, Miguel C. Araya, Francisco A. de la Vega, Horacio P. Fargosi, Sergio Le Pera y Ana I. Piaggi.

Fue sancionado por ambas Cámaras (L. 24032) y vetado por decreto presidencial (D. 2719/1991).

Más adelante, la denominada Comisión Federal de la Cámara de Diputados de la Nación elaboró, a su vez, otro proyecto de unificación, que fue sancionado por la Cámara de Diputados de la Nación el 3/11/1993; la Comisión Honoraria redactora fue integrada por los doctores Héctor Alegría, Jorge H. Alterini, Miguel C. Araya, María Artieda de Duré, Alberto M. Azpeitia, Enrique C. Banchio, Alberto J. Bueres, Osvaldo Camisar, Marcos M. Córdoba, Rafael Manóvil, Luis Moisset de Espanés, Jorge Mosset Iturraspe, Juan C. Palmero, Ana I. Piaggi, Efraín H. Richard, Néstor E. Solari, Félix A. Trigo Represas y Ernesto C. Wayar.

Un tercer proyecto fue preparado a instancias del Poder Ejecutivo Nacional por una Comisión creada por decreto del Poder Ejecutivo Nacional 468/1992, cuyo texto fue remitido al Senado de la Nación, y publicado en el Diario de Asuntos Entrados del 13/8/1993; la Comisión Honoraria redactora estuvo compuesta por los doctores Augusto C. Belluscio, Salvador D. Bergel, Aída R. Kemelmajer de Carlucci, Sergio Le Pera, Julio C. Rivera, Federico Videla Escalada y Eduardo A. Zannoni.

Finalmente, en cuarto lugar, por decreto 685/1995 se creó una Comisión integrada por los doctores Héctor Alegría, Atilio A. Alterini, Jorge H. Alterini, María Méndez Costa, Julio C. Rivera y Horacio Roitman, la que elaboró un "Proyecto de Código Civil Unificado con el Código de Comercio", que fue elevado al Ministro de Justicia de la Nación el 18/12/1998 y aprobado por la Comisión de Legislación General de la Cámara de Diputados de la Nación.

Por nuestra parte, si bien admitimos la posibilidad de unificar parcialmente las obligaciones y los contratos, no compartimos los proyectos unificadores en tanto, en sustancia, han implicado una tentativa de "comercialización" de las actuales relaciones regidas por el derecho civil al disponer una unificación "material" (mora, mandato oneroso, mutuo, presunción de solidaridad, responsabilidad casi objetiva, etc.), en desmedro de los sujetos no comerciantes, o sea de la gente común que se rige por otras reglas, ajenas al "riesgo creado" y a la profesionalidad.

Si bien el Proyecto en análisis trata de tutelar a los sujetos no comerciantes por vía de la reglamentación de los "contratos de consumo", no logra dar un adecuado tratamiento diferenciado y, en definitiva, importa una comercialización del derecho civil.

Más allá de nuestra opinión personal, y en una apreciación muy global, cabe señalar que el Proyecto implica una reformulación general del Código Civil vigente, que se reemplaza por un total de 2.671 artículos, con importantes cambios en materia de derecho de familia y con reformas e incorporaciones de doctrina y jurisprudencia en materia de personas, actos y contratos, derechos reales y sucesiones.

Además el Proyecto deroga al Código de Comercio vigente e incorpora algunas de sus materias a un texto unificado.

Es así que regula a la contabilidad, a la rendición de cuentas, a la representación comercial, a los contratos comerciales típicos, incorpora a los atípicos y a los contratos bancarios, introduce reglas generales en materia de títulos de crédito y regula el contrato de "arbitraje" y los contratos "de consumo".

El Proyecto no toca a las leyes comerciales que reemplazaron a los libros tercero y cuarto del código de comercio, como son la ley de navegación y la ley de concursos y quiebras, como tampoco a una serie de leyes "incorporadas" y "complementarias" del código derogado, las que se mantienen vigentes (vgr. Fondos de comercio, cheque, letra de cambio y pagaré, martilleros, defensa de la competencia, entidades financieras, etc.). Similar situación se presenta respecto de las leyes civiles complementarias.

En cuanto a las sociedades, deroga a las sociedades "civiles" y modifica a la ley 19550, cuyo nombre ahora será de "ley general de sociedades", incorporando a la sociedad anónima unipersonal, flexibilizando el régimen de sociedades no inscriptas, reduciendo las responsabilidades y dando mayor eficacia a lo pactado por las partes.

A su vez, traslada los contratos asociativos, que hasta ahora están en la ley de sociedades, al cuerpo principal del Nuevo Código Civil y Comercial, regulando una parte general y suprimiendo toda referencia o exigencia de un objeto empresarial.

Para terminar esta introducción, y siempre en una visión meramente panorámica, cabe señalar, como principales carencias en materia comercial, que el Proyecto nada establece sobre el estatuto del empresario o del comerciante ni sobre la jurisdicción mercantil, suprime toda referencia "comercial" de su articulado, no regula con precisión al sujeto obligado a llevar contabilidad, y menciona pero omite regular al "Registro Público", que ya no es más "de Comercio", en sus aspectos sustantivos y generales como son los documentos inscribibles, los presupuestos de la inscripción, el control de legalidad y de homonimias, los efectos de las registraciones, la publicidad y las conexiones entre registros locales.

Tampoco prevé normativa de aplicación a las situaciones preexistentes cuando una institución es suprimida, como es el caso de las sociedades civiles que son derogadas por el Proyecto pero se ignora por cuáles normas se regirán las que hoy existen luego de la eventual vigencia del Nuevo Código.

2. EL EJERCICIO DE LA PROFESIÓN CONTABLE

La profesión del "contador público" está sustancialmente regulada, en cuanto a su ejercicio profesional, por la ley nacional 20488, la que en su artículo 13 enumera, en una serie de incisos, los ámbitos de actuación extrajudicial y judicial.

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 sucesiones.[\(2\)](#)

En cuanto al rol de síndico societario por parte del contador público, este no resulta expresamente de la ley 20488 sino de la ley 19550 en tarea que puede ser desempeñada en forma alternativa con los abogados 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, incs. a) y b)].

También la ley admite expresamente la posibilidad de constituir asociaciones de graduados en ciencias económicas para "ofrecer servicios profesionales" (art. 5), y asociaciones "multiprofesionales" (art. 6), en normas que dieron lugar a algunos fallos.

El objeto de este trabajo es analizar en qué medida las nuevas normativas introducidas por el Proyecto de Código Civil y Comercial Unificado pueden impactar sobre el ejercicio del profesional en ciencias económicas en sus áreas de actuación en cuanto a la responsabilidad contractual del contador público en los roles de auditor y de contador certificante, las sociedades de profesionales, la sindicatura en la "sociedad anónima unipersonal", la fiscalización obligatoria de asociaciones civiles, el incremento de los sujetos obligados a llevar contabilidad y los aranceles.

Finalmente, se señala que se deja fuera del presente análisis lo establecido por el Proyecto en materia de contabilidad y registros contables en razón de que, por su entidad, será considerado en una colaboración futura y específica.

3. LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO

3.1. Los presupuestos legales de la responsabilidad del contador público

La responsabilidad civil del contador público, sea contractual frente al cliente o extracontractual ante terceros, está sujeta a que se reúnan los cuatro presupuestos clásicos requeridos por la doctrina y la legislación: el obrar antijurídico, su imputación a título de dolo o culpa, el daño y la relación de causalidad adecuada entre el hecho y el daño.

Por su lado, si bien en el juzgamiento de las otras posibles responsabilidades del contador, que se presentan en los ámbitos profesional[\(3\)](#), penal[\(4\)](#), fiscal[\(5\)](#) y administrativo[\(6\)](#), se podría prescindir de considerar el daño y su relación de causalidad, siempre será necesario acreditar un obrar antijurídico del contador.[\(7\)](#)

Sentado ello, se presenta la cuestión de la vinculación entre la responsabilidad de los contadores y la comprobación de falsedades en los informes brindados, para lo cual se analizarán los casos del "auditor" y del "contador certificante".

3.2. El debate sobre los alcances de la responsabilidad del auditor

La cuestión en debate es la vinculación entre "fraude contable" y "auditoría contable" donde se pregunta si en el caso de una auditoría bien hecha es posible que, no obstante, exista un fraude contable sin responsabilidad del auditor.

En otros términos, ¿puede haber irresponsabilidad del auditor de estados contables cuando luego se descubre en ellos un falseamiento o la existencia de "contabilidad creativa"?

En el punto pueden destacarse varias posiciones antagónicas en la doctrina nacional⁽⁸⁾ que resumiré con fines didácticos.⁽⁹⁾

En una postura que calificamos de "defensiva", porque se utiliza en las acciones judiciales planteadas contra auditores, se sostiene que el auditor queda exonerado de responsabilidad frente a la "carta de representación" que le otorga el cliente, la que contiene declaraciones de este sobre determinadas regularidades contables y legales, y también como consecuencia de las reservas en lo relativo a la imposibilidad de detectar fraudes que hubiera insertado el auditor en los instrumentos contractuales firmados.

En otra postura, que podría denominarse "clásica", cuyo referente principal es Fowler Newton⁽¹⁰⁾, no se comparten los postulados anteriores pero se entiende que la auditoría es ajena a la detección de fraudes y que mientras el auditor cumpla su trabajo, siguiendo a las normas profesionales respectivas, no tiene ninguna responsabilidad por los fraudes existentes.

Otra posición, que podría denominarse "objetiva" y está encabezada por Martorell, sostiene que siempre que hay fraude hay responsabilidad del auditor, tratándose de una suerte de obligación profesional de resultado.⁽¹¹⁾

El debate entre las posturas referidas, más allá de ventilarse en algunos litigios, ha tenido lugar en forma escrita respecto de la "clásica" y la "objetiva"⁽¹²⁾ y puede decirse que hoy se mantiene.

Por nuestra parte, sostenemos una opinión, que podría calificarse como "subjetiva", según la cual la obligación del auditor, es una obligación calificada en primer grado por ser profesional y, en su caso, también en segundo grado si integra una firma de auditoría de gran magnitud, pero que *no es una obligación de "resultado"* y, por ende, existe un margen para que, aun en caso de que un estado contable haya resultado falso, el auditor se exima de responder por ello.⁽¹³⁾

Esta postura se basa en reconocer las limitaciones de los procedimientos de auditoría, en las diferencias entre "autoría" del balance y "auditoría", y en la suficiencia de los procedimientos de la resolución técnica 7.

3.3. La responsabilidad del contador certificante

En el punto cabe hacer referencia al caso "Ponce, Nuri Juana s/quiebra c/Ojeda, Alejandro Fidel s/ordinario"⁽¹⁴⁾, donde se declaró la responsabilidad civil del contador que emitió una certificación contable consignando una situación patrimonial falsa, en base a la cual se posibilitó la contratación de un alquiler de la que derivó un perjuicio para la quiebra.

Ahora bien, en forma análoga al caso "Supermercados Norte"⁽¹⁵⁾, en el caso "Ponce" la condena se fundó, en lo que al obrar antijurídico se refiere, en el incumplimiento de las normas reglamentarias profesionales respectivas y no en otro causa.

De ello se sigue que no se aprecia jurisprudencia actual que ponga en jaque la suficiencia de las normas profesionales en la materia ni que consagre una responsabilidad objetiva o de resultado para el profesional.

3.4. La solución del Proyecto de Código Civil y Comercial sobre responsabilidad del contador

El reciente Proyecto de Código Civil y Comercial, al reglamentar la responsabilidad de los profesionales liberales, lo que incluye la responsabilidad de los contadores públicos, corrobora que las obligaciones de auditores y de contadores certificantes son "de medio".

En efecto, establece en su artículo 1768 lo siguiente: *"La actividad del profesional liberal está sujeta a las reglas de las obligaciones de hacer. La responsabilidad es subjetiva, excepto que se haya comprometido a un resultado concreto. Cuando la obligación de hacer se preste con cosas, la responsabilidad no está comprendida en la Sección 8ª de este Capítulo, excepto que causen un daño derivado de su vicio. La actividad del profesional liberal no está comprendida en la responsabilidad por actividades riesgosas previstas en el artículo 1757"*.

La obligación "de hacer" tiene como efecto desvincular al contador del resultado y, por ende, de emitir un juicio de "certeza", debiendo solo dictaminar o certificar si la situación patrimonial y financiera evidenciada en los estados contables es "razonable".

Al respecto, la referencia a la "veracidad y exactitud" de los balances que contiene el artículo 51 del Código de Comercio, no aparece reiterada en el artículo 326 del Proyecto de Código Civil Unificado.

En cambio, la alusión a un "cuadro verídico" contenida en el artículo 43 del Código de Comercio aparece reiterada en el artículo 321 del Proyecto de Código Civil Unificado, todo lo que apunta más a la suficiencia de una "imagen fiel" por sobre una exactitud matemática, casi imposible de lograr.⁽¹⁶⁾

4. LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES CONTABLES⁽¹⁷⁾

4.1. Las posibles formas de agrupamientos entre profesionales

En la práctica, y siguiendo a Farina⁽¹⁸⁾, 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 asunción de una forma societaria entre ellos⁽¹⁹⁾ sino que admite diversas variantes.

Si bien estas 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.

También, en muchos casos, se constituyen dos o más sociedades entre los profesionales, generalmente para que una se ocupe de la prestación de los servicios profesionales y la otra se limite a la titularidad de la propiedad de los activos empleados.

Finalmente, las "sociedades de o entre profesionales" deben ser diferenciadas de las "sociedades de intermediación para la prestación de servicios profesionales" que funcionan solo como intermediarias entre los profesionales y los clientes o pacientes, coordinando las prestaciones a brindar por los primeros a los segundos, sin prestar la sociedad los servicios aun cuando sea ella quien contrata con los clientes.

4.2. El debate legal sobre las sociedades de profesionales

A esta altura de la exposición puede señalarse que, más allá de aparentes contradicciones, existe consenso en la doctrina nacional sobre la posibilidad de constituir sociedades entre profesionales circunscribiéndose las discrepancias, en sustancia, a dos cuestiones: al carácter civil o comercial de la sociedad de profesionales y a los alcances de la "sociedad de medios", en el sentido de si debe ser solo interna o contratar con los clientes.[\(20\)](#)

En efecto, adviértase que la opinión aparentemente negativa de Farina, vertida en 1997 y fundada en una imposibilidad legal y fáctica, se refiere a cómo interpretar las relaciones internas en las agrupaciones informales de dos o más profesionales pero no a los grandes estudios donde el cliente contrata con la organización y donde expresamente señala que la estructura "... puede adquirir la forma de sociedad anónima".[\(21\)](#)

Por su lado, Anaya señalaba en 1987 la insuficiencia de las normas de las sociedades civiles y comerciales para regir las cuestiones relativas a la individualización de los profesionales actuantes en cada caso y al deslinde de responsabilidades civiles, disciplinarias y penales.[\(22\)](#)

Sin embargo, la insuficiencia legal no impide, a partir de la evolución de la doctrina, jurisprudencia y prácticas societarias en veinticinco años, que puedan hoy ser atendidas tales cuestiones mediante una adecuada reglamentación societaria, sea por vía estatutaria, sea por vía de reglamento de funcionamiento (art. 5, LSC).

Sentado ello, y en la discusión a favor de admitir solo la sociedad civil se destacan las opiniones de Nissen[\(23\)](#), y Cultraro[\(24\)](#), fundados en que se trata de una actividad de naturaleza civil, en el carácter personalísimo de la relación profesional, en la responsabilidad ilimitada, y en la necesidad de no considerar al trabajo profesional como una "mercancía" sujeta a las reglas del mercado, lo que ocurriría en la sociedad comercial.

Por su lado, a favor de la aplicación del régimen de las sociedades comerciales, se destaca la opinión de Bello Knoll[\(25\)](#), quien defiende fuertemente el derecho de asociación, afirma que el hecho de constituir una sociedad anónima no restringe la responsabilidad personal del profesional por su conducta, y que deben reglamentarse en los estatutos las pautas para formar la voluntad social, la propiedad de las participaciones y la administración, en postura permisiva seguida por Muguillo[\(26\)](#) y por De Cucco Alconada.[\(27\)](#)

Otros autores postulan la necesidad de una ley reglamentaria, como subtipo de sociedad civil[\(28\)](#), o como sociedad comercial de capital, con normas específicas en materia de profesionales exclusivos en la propiedad, en el voto y en la gestión, en la responsabilidad personal de los socios profesionales, como así en cuanto al retiro del socio, cesión de su parte, liquidación, secreto e incompatibilidades.[\(29\)](#)

4.3. Nuestra posición

Por nuestra parte, 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, inclusive multiprofesionales.

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 artículo 1648 del Código Civil y el artículo 1 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 19550.

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 esta última, sin perjuicio de respetarse las normas profesionales.[\(30\)](#)

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" aun 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.[\(31\)](#)

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 artículo 1 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.

4.4. El Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación sobre las sociedades de profesionales

Si bien el Proyecto aludido no tiene una regulación específica sobre las "sociedades de profesionales" en general, sí posee algunas disposiciones que impactan directamente sobre los señalados debates, como son las siguientes:

a) La derogación de las sociedades "civiles"

Una se refiere a la derogación de las "sociedades civiles", existiendo un solo régimen normativo contenido en una ley de "sociedades" que requiere siempre un objeto "empresarial" en tanto el artículo 1 sigue diciendo "...para la producción e intercambio de bienes o servicios...".

De ello se sigue que la discusión de la admisión de sociedades entre profesionales a condición de que sean civiles ha quedado sin efecto, debiendo entenderse que las sociedades de profesionales pueden asumir cualquier tipo "empresarial" previsto por la ley.

b) La reforma de la sociedad profesional para el ejercicio de la sindicatura societaria

En concordancia con ello es que el Proyecto modifica el artículo 285 de la ley de sociedades, suprimiendo la referencia a "sociedad civil con responsabilidad solidaria" y disponiendo ahora: "Para ser síndico se requiere: 1. Ser abogado o contador público, con título habilitante, o sociedad con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por estos profesionales...".

En el régimen del Proyecto, tal sociedad debería ser una "sociedad colectiva" (art. 125, LSC) ya que los otros tipos que admiten responsabilidad ilimitada lo hacen solo respecto de una categoría de socios, lo que contradice la exigencia de "exclusividad" de profesionales con responsabilidad solidaria que impone el artículo 285.

Por nuestra parte también pensamos que puede ser otro tipo social, con responsabilidad limitada en general, como la SA o la SRL, pero con una cláusula expresa de no limitación de responsabilidad y solidaridad de los socios respecto del ejercicio profesional, o sea de la relación con sus clientes, con los terceros afectados por la práctica profesional y con las autoridades regulatorias respectivas.

c) La nueva regulación de las "agrupaciones de colaboración"

Otra novedad del proyecto se refiere a la regulación de los "contratos asociativos" (art. 1442) y, dentro de ellos, a la regulación de las "agrupaciones de colaboración" (art. 1453 y conc.).

El Proyecto establece "hay contrato de agrupación de colaboración cuando las partes establecen una organización común con la finalidad de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades".

Como se ve, en el Proyecto se ha suprimido la exigencia de que las partes sean sociedades o empresarios individuales, como así que la actividad sea "empresarial", lo que permite su utilización por los profesionales en las denominadas sociedades "de medios", ya referidas.

d) La admisión de sociedades entre cónyuges de cualquier clase

Otro impacto sobre las sociedades de profesionales es la amplia admisión de las sociedades entre cónyuges que contiene el Proyecto.

En efecto, en el artículo 27 nuevo se establece "los cónyuges pueden constituir entre sí sociedades de cualquier tipo y las reguladas en la Sección IV".

Vale decir que serán legítimas las sociedades entre el marido y la mujer contadores, aun cuando se trate de sociedades de hecho.

e) La no aplicación de la exención contable para "profesiones liberales"

Finalmente, todas las uniones de profesionales que asuman forma "societaria", en tanto personas jurídicas privadas [art. 148, inc. a)], no podrán aprovechar la exención de contabilidad de las "personas humanas que desarrollan profesiones liberales" (art. 320, segundo párr.).

En el punto, consideramos que la exención de exigencia contable "por el volumen de su giro", cuando tal exigencia no sea conveniente según lo determine la jurisdicción local (art. 320, segundo párr.), no resulta aplicable a una sociedad donde deben rendirse cuentas a los socios.

Por su parte, las asociaciones de profesionales bajo forma de "agrupación de colaboración", a pesar de no ser "sociedades" ni "sujetos de derecho" (art. 1442, segundo párr.), aunque estén constituidas solo por "personas humanas" y cualquiera sea su "volumen de giro", tienen expresa obligación de confeccionar "estados de situación" y llevar los libros que requiera la naturaleza e importancia de la actividad [art. 1455, inc. L)], los que deberán someter a los participantes dentro de los 90 días del cierre del ejercicio (art. 1460).

5. LA ACTUACIÓN PROFESIONAL COMO SÍNDICO COLEGIADO EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA UNIPERSONAL

Conforme con la reforma del año 1983 a la ley 19550, se admitió la prescindencia de la sindicatura societaria en las sociedades cerradas, obligándose a la existencia de directores suplentes (art. 284, segundo párr.).

Tal disposición determinó que en la gran mayoría de sociedades se prescindiera de la sindicatura y, por ende, de los servicios de los contadores públicos.

El Proyecto introduce la figura de la "sociedad anónima unipersonal", a la que no consagra demasiadas normas regulatorias pero a la que impone la exigencia de una sindicatura plural.⁽³²⁾

En efecto, el nuevo artículo 1 dice *"habrá sociedad si una o más personas... La sociedad unipersonal solo podrá constituirse como sociedad anónima. La sociedad unipersonal no puede constituirse por una sociedad unipersonal"*.

A su vez, en el artículo 299, relativo a la fiscalización estatal permanente, se agregó un inciso número 7) que dice *"se trate de sociedades anónimas unipersonales"*.

Ahora bien, como el artículo 284, segundo párrafo, continúa diciendo sobre la sindicatura que *"cuando la sociedad estuviere comprendida en el artículo 299 -excepto su inc. 2)- la sindicatura debe ser colegiada en número impar"*, de todo ello resulta la exigencia antes apuntada, o sea que es obligatoria la sindicatura colegiada en la sociedad anónima unipersonal.

Todo ello importa un ensanchamiento de las oportunidades de actuación profesional del contador público e, inclusive, abre la puerta a una mayor actuación de las sociedades de profesionales del artículo 285, inciso 1), como uno de los síndicos societarios requeridos.

6. LA ACTUACIÓN DEL PROFESIONAL COMO FISCALIZADOR EN LAS ASOCIACIONES CIVILES

Otro nuevo campo de actuación del contador es en las asociaciones civiles.

En efecto, al regular la fiscalización de las asociaciones civiles, el Proyecto la establece como optativa en general y a cargo de uno o más revisores de cuentas, pero también establece que tal comisión revisora de cuentas es obligatoria en las asociaciones con más de cien socios (art. 172).

Por su parte, el artículo 173 dispone que los integrantes del órgano de fiscalización deben *"contar con título profesional que habilite para esas funciones"*, las que indubitablemente deberán recaer en el contador público (L. 20488).

Si bien exige de título profesional a los revisores de cuentas cuando se trate de una asociación que establezca una profesión u oficio para adquirir la calidad de socio, en tal caso obliga a la comisión fiscalizadora a contar con *"asesores"* que sean profesionales independientes (art. 173 *in fine*), lo que también alude a los contadores públicos.

7. LA CONTABILIDAD OBLIGATORIA PARA TODAS LAS PERSONAS JURÍDICAS PRIVADAS

En el Proyecto se clasifica a las personas jurídicas en *"públicas"* o *"privadas"* (art. 145) y en el artículo 148 se enumera como personas jurídicas privadas a:

- a) Las sociedades.
- b) Las asociaciones civiles.
- c) Las simples asociaciones
- d) Las fundaciones.
- e) Las mutuales.
- f) Las cooperativas.
- g) El consorcio de propiedad horizontal.
- h) Las comunidades indígenas.
- i) Toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

Por su parte, el artículo 320 del Proyecto, en materia de contabilidad y estados contables, establece que *"están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas..."*, sin que parezca aplicable la exención del final del segundo párrafo del mismo artículo, relativa a *"...las actividades que por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local"*, en tanto toma en cuenta *"hechos"* (actividades) y no *"formas"*, como son las que definen a las personas jurídicas privadas.

Vale decir que, más allá de consideraciones valorativas que puedan hacerse sobre ambas normas⁽³³⁾, al extender las obligaciones contables a entes que por ley hoy no la tienen, también se ha extendido el campo de actuación de los contadores públicos.

8. ARANCELES

El Proyecto incorpora al Nuevo Código Civil y Comercial una regla de flexibilización de los aranceles que cuantifican los honorarios profesionales, en norma aplicable a los que corresponden a los contadores públicos.

En efecto, el artículo 1255, que integra una parte general de contratos de "obras y servicios", establece en su segundo párrafo, segunda parte: "...si la aplicación estricta de los aranceles locales conduce a una evidente e injustificada desproporción entre la retribución resultante y la importancia de la labor cumplida, el juez puede fijar equitativamente la retribución".

9. CONCLUSIONES

Siempre a título de propuestas interpretativas, sujetas a la dialéctica del pensamiento, formulamos a manera de síntesis final las siguientes conclusiones:

El Proyecto de Código Civil y Comercial Unificado impacta de las siguientes formas sobre la profesión contable:

1. En materia de responsabilidad profesional de auditores y contadores certificantes, y frente al debate existente, mantiene la responsabilidad profesional como una obligación "de hacer" (art. 1768), lo que se comparte.
2. En lo que hace a sociedades entre profesionales, al derogar a las sociedades civiles, toma postura favorable a la admisión legal de aquellas bajo todos los tipos previstos en la ley de sociedades, admite también las sociedades profesionales entre cónyuges (art. 27, LSC) y, además, permite la configuración de las sociedades "de medios" mediante los contratos de "agrupaciones de colaboración" (art. 1453).
3. En cuanto al desempeño de la sindicatura societaria, ensancha las posibilidades de trabajo al exigir la existencia de sindicatura obligatoria y plural en el caso de la "sociedad anónima unipersonal" [art. 299, inc. 7), LSC], la que podrá ser ejercida por contadores públicos o por sociedades integradas por ellos.
4. En materia de asociaciones civiles, exige la actuación del profesional contable cuando impone un órgano de fiscalización obligatorio y profesional en las que tengan más de cien asociados (art. 172).
5. En el plano contable, al ampliar la nómina de los sujetos obligados a llevar contabilidad a todas las "personas jurídicas privadas" (art. 320), categoría que a su vez extiende a nuevos "sujetos" (art. 148), también ensancha el campo de actuación de los profesionales contables.
6. Finalmente, incorpora una norma de flexibilización de honorarios profesionales al permitir que el juez se aparte de los aranceles locales cuando exista una evidente e injustificada desproporción entre la retribución y la labor.

FINIS CORONAT OPUS

Notas:

[1:] Ver Vítolo, Daniel: "Las reformas a la ley 19550 de sociedades comerciales en el Proyecto de Código Civil y Comercial" - Ed. Ad-Hoc - Bs. As. - 2012 - pág. 16

[2:] Ver Favier-Dubois, Eduardo M. (p) y Favier Dubois, Eduardo M. (h): "El derecho contable como nueva ciencia interdisciplinaria y autónoma" - en "III Jornada Nacional de Derecho Contable" - Ed. Universitaria de La Plata - La Plata - 2010 - pág. 35 - y en "XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa" - Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas - Bs. As. - 2010 - T. III - pág. 11

[3:] Por violación a los Códigos de Ética, destacándose el del CPCECABA, el unificado de la FACPE, y el de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

[4:] Se comprenden en esta categoría autor en los delitos de violación de secretos (art. 156, CP), cómplice de estafa (art. 172, CP), cómplice de balances falsos [art. 300, inc. 2), modif. por L. 26733] o autor o cómplice de suministro o uso de información privilegiada (arts. 306 y 307, CP, introducidos por L. 26733). También la responsabilidad relativa al régimen penal tributario de la L. 24769, modif. por L. 26735. Cabe destacar que actualmente no existe el delito de "informe o dictamen falso".

[5:] Conforme con el régimen de obligaciones profesionales que le impone la AFIP

[6:] Además de las violaciones normativas que pueden dar lugar a sanciones de la CNV, de la IGJ y del BCRA apercibimiento, multa o inhabilitación, entrarían los incumplimientos de la obligación de informar de la ley de lavado de activos que cabe al contador que audita estados contables (L. 25246 modif. por L. 26683 y R. 65/2011). Ver Casal, Armando M.: "Lavado de activos y financiación del terrorismo" - ERREPAR - DSE - N° 292 - marzo/2012 - T. XXIV - pág. 211

[7:] Casal, Armando M.: "Responsabilidad del auditor de estados financieros" - ERREPAR - D&G - N° 141 - junio/2011 - T. XII - pág. 604

[8:] Ver uno de los debates en el seminario de Derecho Empresario del Master Group entre Ernesto Martorell y Enrique Fowler Newton - "Edición i" - Bs. As. - 17/6/2004 - págs. II a VIII.

[9:] Ver Favier-Dubois, Eduardo M. (p) y Favier Dubois, Eduardo M. (h): "La responsabilidad de los auditores frente a los estados contables con datos falseados" - ERREPAR - DSE - N° 295 - T. XXIV - junio/2012 - pág. 501

- [10:] Fowler Newton, Enrique: "Tratado de auditoría" - cuarta ed. - LL - Bs. As. - 2009 - T. I - págs. 28, 311 y ss.
- [11:] Ver Martorell, Ernesto Eduardo: "Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al 'default' reprochable a la empresa" - segunda ed. - Ed. Errepar - Bs. As. - 2003 - págs. 83 a 123
- [12:] Ver las respuestas de Fowler Newton a las argumentaciones de Martorell (Fowler Newton, Enrique: "Tratado de auditoría" - cuarta ed. - LL - Bs. As. - 2009 - T. I - págs. 335 a 345)
- [13:] Ver fallo "Seguridad y Custodia SRL" - CNPEcon. - Sala B - citado por Casal, Armando M.: "Responsabilidad del auditor de estados financieros" - ERREPAR - D&G - N° 141 - junio/2011 - T. XII - pág. 604
- [14:] CNCom. - Sala A - 12/3/2008
- [15:] Ver Favier Dubois, Eduardo M. (h): "Los paradigmas de la responsabilidad de los auditores" - LL - T. 2012-C - 25/4/2012 - pág. 3 y ss. - "Diálogos de Doctrina" confrontando con Ernesto E. Martorell
- [16:] Sobre todo en materia de valores. Es diversa la situación de las cuentas "financieras" (caja, bancos, créditos, etc.) donde los resultados deben ser siempre exactos. Ver Popritkin, Alfredo: "Fraudes contables y tributarios" - LL - Bs. As. - 2009 - pág. 229, donde hace referencia a la necesaria exactitud "financiera", en los aspectos puramente numéricos, no trasladable al ámbito "patrimonial" donde hay mayor grado de subjetividad
- [17:] Ver Ver Favier-Dubois. Eduardo M. (p) y Favier Dubois, Eduardo M. (h): "Las sociedades de profesionales y su organización como sociedades de medios con actuación externa" - en ERREPAR - DSE - N° 290 - enero/2012 - T. XXIV - pág. 7 y ss.; "Los estatutos y las cláusulas reglamentarias en las sociedades de profesionales" - ERREPAR - DSE - N° 291 - febrero/2012 - T. XXIV - pág. 93; "Los conflictos en las sociedades de profesionales", ERREPAR - DSE - N° 292 - marzo/2012 - T. XXIV - pág. 195; y "Las sociedades entre profesional para prestar servicios. Legalidad, estructuración y conflictos" - LL - 19/3/2012
- [18:] Farina, Juan M.: "Agrupaciones de abogados para el ejercicio profesional" - LL - T. 1997-B - pág. 1014
- [19:] Farina, Juan M.: "Agrupaciones de abogados para el ejercicio profesional" - LL - T. 1997-B - pág. 1014
- [20:] Ver Favier-Dubois. Eduardo M. (p) y Favier Dubois, Eduardo M. (h): "Las sociedades de profesionales y su organización como sociedades comerciales "de medios con actuación externa" - ERREPAR - DSE - N° 290 - enero/2012 - T. XXIV - pág.7
- [21:] Farina, Juan M.: "Agrupaciones de abogados para el ejercicio profesional" - LL - T. 1997-B - pág. 1014 - Cap. XIII
- [22:] Anaya, Jaime: "La sociedad de profesionales" - ED - 123-272
- [23:] Nissen, Ricardo: "Control externo de sociedades comerciales" - Ed. Astrea - Bs. As. - mayo/2008
- [24:] Cultraro, Gustavo A.R.: "Las sociedades comerciales de profesionales y su regulación por el CPCE: un caso de nulidad societaria" - DSE - N° 231 - febrero/2007 - T. XIX - pág. 115
- [25:] Bello Knoll, Susy: "Las sociedades anónimas de profesionales de ciencias económicas" - LL - T. 2006-B - pág. 563; y "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 - pág. 522
- [26:] Muguillo, Roberto "Sobre la sociedad de profesionales" - en RDCO - N° 249 - julio-agosto/2011 - pág. 111
- [27:] De Cucco Alconada, María del Carmen: "Reflexiones sobre la sociedad de profesionales. Comentario al fallo "Inspección General de Justicia c/Moulinmer SA s/organismos externos" en www.societario.com - REDS - N° 45 - ref. 19.734
- [28:] Monteleone Lanfranco, Alejandro: "Nuevamente sobre las sociedades de ejercicio profesional" - ERREPAR - DSE - N° 199 - junio/2004 - T. XVI - pág. 666
- [29:] De Cucco Alconada, María del Carmen: "Reflexiones sobre la sociedad de profesionales. Comentario al fallo "Inspección General de Justicia c/Moulinmer SA s/organismos externos" en www.societario.com - REDS - N° 45 - ref. 19.734
- [30:] Farina, Juan M.: "Agrupaciones de abogados para el ejercicio profesional" - LL - T. 1997-B - pág. 1014 - Cap. XIII
- [31:] Favier-Dubois, Eduardo M. (p): "Las prestaciones accesorias. Perspectiva, actualidad y prospección de un valioso instituto" - RDCO - N° 16 - año 24 - T. 1991-B - pág. 90. Ver Vítolo, Daniel R.: "Aportes, capital social e infracapitalización en las sociedades comerciales" - Ed. Rubinzal-Culzoni - Bs. As. - 2010 - pág. 226
- [32:] Ver Vítolo, Daniel: "Las reformas a la ley 19550 de sociedades comerciales en el Proyecto de Código Civil y Comercial" - Ed. Ad-Hoc - Bs. As. - 2012 - pág. 61
- [33:] Los últimos tres incisos del art. 148 son altamente criticables, como así el concepto de sujeto obligado del art. 320, pero dicho análisis excede el objeto de este trabajo

