

XXXIII SIMPOSIO NACIONAL
DE PROFESORES DE PRÁCTICA PROFESIONAL

“Por la ética en la Educación”

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS – UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

La Plata, 15 y 16 de Septiembre de 2011.

Área Temática Actualización de contenidos programáticos.

Título del trabajo:

EI EJERCICIO INDEPENDIENTE

DE LA PROFESION DE CONTADOR PÚBLICO EN FORMA ASOCIADA

Autor:

Prof. Mgter. C.P.N. Gerardo Darío Canales

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad Nacional de Cuyo.

Delegación San Rafael (Mendoza).

Contacto:

contgerardocanales@hotmail.com

A modo de presentación y resumen:

La complejidad y dinámica de la vida económica y sus permanentes demandas de nuevos servicios profesionales, crean la necesidad de un ejercicio independiente de la profesión de Contador Público en forma asociada.-

En el presente trabajo se pretende abordar la forma en que los profesionales pueden brindar sus servicios, teniendo en cuenta que las normas legales vigentes

habilitan la posibilidad de constituir sociedades civiles, comerciales y entidades cooperativas.- Se ha intentado sintetizar en pocas páginas, la contradictoria interpretación doctrinaria, jurisprudencial y de organismos a cargo de la función de policía, societaria y profesional, sobre la materia.

A su vez, se ha creído conveniente comentar los importantes aportes realizados por un fallo reciente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sobre sociedades anónimas de profesionales en ciencias económicas (Inspección General de Justicia c/Ghiano, Re y Asociados S.A. del 30/11/2010).-

Finalmente, terminamos con un Anexo de Casos Prácticos, donde planteamos al lector, situaciones problemáticas sugeridas, en las que un alumno universitario avanzado, puesto en la situación de “profesional consultado”, aplica lo “analizado y diferenciado”.

XXXIII SIMPOSIO NACIONAL DE PROFESORES DE PRACTICA PROFESIONAL
Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de La Plata (U.N.L.P.)

**EL EJERCICIO INDEPENDIENTE DE LA PROFESION DE CONTADOR PÚBLICO EN
FORMA ASOCIADA**

Autor: Prof. Mgter. C.P.N. Gerardo Canales – Facultad de Ciencias Económicas -
Universidad Nacional de Cuyo (U.N.Cu.) - Delegación San Rafael - Mendoza.

1. Tipología organizacional aplicable: ¿asociación, sociedad o cooperativa?

El estudio de las diferentes organizaciones jurídicas (“tipos”) que pueden adoptarse para el ejercicio las profesiones de ciencias económicas, es lo que suele designarse en doctrina como “tipología de las organizaciones”⁶.- En este sentido la Ley nacional 20488 contempla en sus arts. 5 y 6 la actuación de las “asociaciones de profesionales” en ciencias económicas y las de profesionales universitarios interdisciplinarias, todo ello bajo el título de...

“Ofrecimiento de servicios profesionales por asociaciones de graduados. Requisitos”.

Art. 5 – Las asociaciones de los graduados en ciencias económicas a que se refiere la presente ley sólo podrán ofrecer servicios profesionales cuando la totalidad de sus componentes posean los respetivos títulos habilitantes y estén matriculados.

Asociación de profesionales. Firma. Actuación

⁶ CANALES, Gerardo Darío – Tipología de las Organizaciones – Jornadas de Ciencias Económicas 2010, F.C.E. Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Agosto 2010.-

Art. 6 – Las asociaciones de profesionales universitarios de distintas disciplinas actuarán en las ciencias económicas bajo la firma y actuación del profesional de la respectiva especialidad de ciencias económicas”⁷.

Por su parte el Código de Ética Unificado propuesto por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y aprobado por la mayor parte de las jurisdicciones provinciales del país, aclara en el Capítulo 3:

“Relaciones Interprofesionales – Sociedades entre Profesionales en Ciencias Económicas:

Art. 20 - Los profesionales sólo deben integrar sociedades cuyo objeto sea desarrollar incumbencias reservadas a profesionales en ciencias económicas, cuando:

- a) La totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados en el C.P.C.E. de su jurisdicción.
- b) La sociedad se halle inscripta en el Registro Especial que a tal efecto lleva el C.P.C.E.
- c) La sociedad se dedique exclusivamente a la prestación de servicios profesionales.

Sociedades entre profesionales de Distintas Disciplinas

Art. 21 – Los profesionales sólo deben integrar sociedades de graduados universitarios de distintas disciplinas, que actúen en materia de las ciencias económicas, cuando:

- a) La totalidad de sus componentes sean profesionales universitarios.

⁷ REPÚBLICA ARGENTINA – Ley Nacional 20488 Ejercicio de las profesiones en Ciencias Económicas – Errepar Edic. Bs. As. 2010.-

- b) La sociedad se dedique exclusivamente al desarrollo de las incumbencias propias de los profesionales universitarios que la componen.
- c) Las incumbencias reservadas a profesionales de ciencias económicas deberán estar a cargo, en forma personal, de los profesionales de la respectiva especialidad, quienes deben estar matriculados y tienen la responsabilidad de registrar la Sociedad en el registro que a tal efecto lleva el C.P.C.E.

Responsabilidad ética de los integrantes de sociedades profesionales

Art. 22 – El socio firmante de las actuaciones, informe, dictámenes o certificaciones, es el responsable primario de tales actos y debe asumir las consecuencias éticas de los mismos. Los restantes socios, podrán tener responsabilidad secundaria en la medida que su conducta, ya sea por acción u omisión, haya posibilitado o contribuido a la realización del acto punible⁸.

A modo de síntesis es claro que los servicios profesionales de cualquier especie – incluidos de los contadores, por cierto- sólo pueden ser prestados por personas físicas, pero el art. 5 de la ley 20488 altera ese principio, pues establece que las asociaciones de graduados en ciencias económicas sólo pueden ofrecer servicios profesionales cuando todos sus integrantes posean títulos y matrículas; la norma pues, permite la prestación de servicios profesionales por parte de asociaciones, aunque desde luego tales servicios serán intelectual y materialmente cumplidos por las personas físicas o de existencia visible que integren la asociación ideal, como lo son las asociaciones (art. 33 inc. 1 del Cód. Civil) o, si se prefiere así decir, al permitir que se impute a la asociación el acto profesional realizado por una persona física. A partir de ello y en tanto las sociedades

⁸ REPUBLICA ARGENTINA – FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS – Código de Ética Unificado para Profesionales de Ciencias Económicas – Edic. Errepar – Bs. As. 2010.-

civiles y comerciales también son personas de existencia ideal (art. 33 inc. 2 del Cód. Civil) no parece haber razón para impedir que una persona ideal (una sociedad civil o comercial, incluso una entidad cooperativa) haga lo que puede hacer otra persona de existencia ideal (una asociación). Ciertamente es que la “sociedad” es diferente a una asociación, pero la diferencia (básicamente y sin perjuicio de otras: el espíritu lucrativo que anima a aquellas y no a éstas) es irrelevante en el caso, lo que interesa es la posibilidad legalmente admitida de “descorporizar” o “idealizar” la prestación del servicio profesional.

Ahora bien, frente al texto legal y normativa profesional vigentes cabe preguntarse: **¿cuáles son las “figuras jurídicas asociativas” que pueden utilizarse para ejercer la profesión en forma independiente⁹?**

Y para responder a esta pregunta quizás lo primero que es necesario aclarar es el significado de la palabra “asociación” (usado en el texto de la Ley nacional 20488).- En el lenguaje corriente se utiliza el término “asociación” como una designación genérica que abarca todos los contratos plurilaterales de organización, cualquiera sea su objeto. En este sentido es dable observar, que la sociedad sería una especie dentro del género asociación¹⁰.- A decir de Farina, Juan Martín¹¹, en la asociación, las personas persiguen “un fin común” de carácter desinteresado (extra-económico: cultural, político, de investigación científica, recreo, deportivo, etc.).-

En términos generales, la asociación es un vínculo voluntario, duradero y organizado de personas, que ponen bienes y fuerzas en común para alcanzar un fin

⁹ RODRIGUEZ, Raquel – La Actuación de los Contadores como Estudio Profesional y la posibilidad de hacerlo a través de sociedades anónimas” – Práctica y Actualidad Societaria Nro. 166 – Crónica Societaria Errepar – Bs. As. 2011.-

¹⁰ SALVAT, Parte General, 9º ed. Buenos Aires 1951, pág. 723.-

¹¹ FARINA, Juan Martín – Estudio de las Sociedades Comerciales – Zeus Edic. – Rosario 1973.

extra-económico. En cambio en la sociedad –que puede ser a su vez civil y comercial-, se persigue obtener utilidades para distribuir entre los socios. Las personas están ligadas por un interés personal de conseguir ganancias y distribuirlas entre sí. Guía a los socios un interés económico.-

En ambas está presente la “organización”, pero en la asociación es más flexible que en la sociedad. La asociación tiene una organización de puertas abiertas, donde los asociados ingresan o se retiran cuando les place (ejemplo: entidades benéficas, clubes, etc.). En cambio, en la sociedad, el vínculo que une a los socios es más fuerte. En principio, la composición personal de la sociedad, no puede cambiar sin el consentimiento de todos los socios. Decimos en principio, porque hay sociedades de puertas abiertas como las cooperativas, que tienen una naturaleza jurídica propia -más parecidas en este sentido, a las asociaciones que a las sociedades-, por eso se las prefiere llamar “entidades” y no sociedades.

Hechas estas aclaraciones, conviene recordar el concepto de sociedad civil establecido en el art. 1648 del Código Civil, que dice: “Habrá sociedad cuando dos o más personas se hubiesen mutuamente obligado, cada una con una prestación con el fin de obtener alguna utilidad apreciable en dinero, que dividirán entre sí, del empleo que hicieren de lo que cada uno hubiere aportado”¹².-

Por su parte el art. 1 de la Ley 19550 (Ley de Sociedades Comerciales), establece: “Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la

¹² REPUBLICA ARGENTINA, Código Civil – Edic. Errepar, Bs. As. 2009.-

producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas”¹³.-

Las diferencias más sobresalientes entre las sociedades civiles y comerciales son las siguientes¹⁴:

- 1) Instrumento constitutivo: las sociedades comerciales pueden ser constituidas tanto por instrumento público como por instrumento privado (salvo las sociedades anónimas a las cuales se les exige instrumento público). En cambio las sociedades civiles siempre deben ser constituidas por escritura pública.
- 2) Inscripción: las sociedades comerciales deben inscribirse en el Registro Público de Comercio (excepto las “sociedades accidentales o en participación”); las sociedades civiles no.-
- 3) Importancia en la persona de los socios: sólo algunas sociedades comerciales son “intuito personae”, es decir que se constituyen teniendo en cuenta quiénes son los socios (sociedad colectiva, en comandita simple, de capital e industria y accidental o en participación). En cambio las sociedades civiles siempre son intuito personae.-
- 4) Contabilidad: las sociedades comerciales deben llevar un sistema de contabilidad para registrar las operaciones realizadas, respetando siempre los requisitos del

¹³ REPUBLICA ARGENTINA – Código de Comercio – Ley de Sociedades Comerciales 19550 Ed. Errepar - Bs. As. 2009.-

¹⁴ NISSEN, Ricardo A. – Curso de Derecho Societario – Ed. Ad-Hoc – Bs. As. Julio 2005.

art. 43 del Código de Comercio y arts. 61 á 66 de la Ley 19550. En las sociedades civiles los sistemas de contabilidad no están sujetos a requisitos específicos.

- 5) Responsabilidad: en algunas sociedades comerciales, los socios responden solidariamente por las obligaciones de la sociedad. Son las denominadas “sociedades de personas”: la sociedad colectiva, en comandita simple, de capital industria y accidental o en participación. Por el contrario en las sociedades civiles regulares, los socios no responden solidariamente por las obligaciones de la sociedad (salvo pacto expreso).-
- 6) Jurisdicción: los conflictos suscitados entre los socios, o entre éstos y la sociedad se debatirán en fuero comercial si se trata de sociedades comerciales; en fuero civil si se trata de sociedades civiles.
- 7) El fin de lucro no constituye una diferencia entre sociedades civiles y comerciales –como suele creerse-, ya que ambas persiguen la finalidad de lucrar.
- 8) Régimen de responsabilidad: en la sociedad civil la responsabilidad es mancomunada e ilimitada, mientras que en las sociedades comerciales dependerá de su tipo. Así en las sociedades comerciales regulares los socios pueden oponer a los terceros las ventajas del tipo societario que eligieron y en consecuencia la responsabilidad es: solidaria, subsidiaria e ilimitada en las sociedades de personas (colectiva, de capital e industria y en comandita simple), limitada al capital suscrito (en la sociedad anónima y en comandita por acciones)

y al total de capital (en la SRL). En las sociedades comerciales irregulares y de hecho la responsabilidad es: ilimitada, solidaria y directa¹⁵.

- 9) Otra diferencia entre la sociedad civil y comercial la encontramos en los “actos” que componen la actividad de la sociedad. En la sociedad civil los actos son “no comerciales”, actos no comprendidos en el art. 8 del Código de Comercio. Ahora bien, esta distinción ha sido dejada de lado por la ley 19550, que al adoptar el “principio de la tipicidad” borra esas diferencias, sustituyéndola exclusivamente por “la forma” jurídica que adopte una u otra. Cuando una sociedad civil adopte como forma jurídica algunos de los “tipos societarios” previstos en la Ley 19550, será sociedad comercial, con independencia de los actos y la actividad que realice¹⁶. De este modo, como lo ha señalado Halperín, la legislación argentina ha avanzado, hacia la unificación del régimen jurídico de las relaciones económicas de derecho privado¹⁷. En el mismo sentido la reforma del derecho concursal ha eliminado las diferencias entre concursos comerciales y civiles.

Finalmente las entidades cooperativas también pueden ser elegidas como forma jurídica asociativa para el ejercicio de la profesión. Así lo contempló por primera vez la Resolución C.D. 138/2005 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (para ese ámbito territorial del país y luego adhirió al criterio adoptado la Provincia de Buenos Aires). Como requisitos especiales, las Cooperativas de Graduados en Ciencias Económicas y las Cooperativas interdisciplinarias, deberán constituirse bajo los requisitos de la Ley nacional 20337 y acreditar su existencia legal, con los instrumentos correspondientes y su inscripción en el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (I.N.A.E.S.) o en los organismos de control que en el

¹⁵ VILLARUBIA, Marcos A. – Sociedades Civiles y Comerciales – Editorial Estudio – Bs. As. 2007.

¹⁶ VILLEGAS, Carlos Gilberto – La Sociedad Comercial T. II – Rubinzal Culzoni Edic. - Santa Fe 1997.-

¹⁷ HALPERIN, Isaac – Curso de Derecho Comercial, Parte General, T. I. – Depalma Edic. – Bs. As. 1972.

futuro puedan reemplazarlos.- Se entiende que esta figura será de aplicación en la modalidad de Cooperativa de Trabajo, aunque la doctrina en la materia, también se inclina (en forma minoritaria) por las cooperativas prestadoras de servicios.

En este sentido la Resolución 360/75 del INAC ha establecido un importante limitante al prohibir a las cooperativas de trabajo en general, contratar personal en relación de dependencia, salvo algunas contadas excepciones taxativamente contempladas, por ejemplo, para los casos de sobrecarga temporaria o circunstancial de tareas, necesidad de contar con un técnico especializado (se entiende ajeno a la calificación propia de los asociados de la cooperativa), trabajos estacionales y períodos de prueba, generalmente limitados en su extensión temporal. Entendemos que esta restricción debería subsanarse incorporando al texto de la Resolución una excepción adicional para que las cooperativas de trabajo profesional, puedan contratar personal para la ejecución de tareas auxiliares desempeñadas habitualmente en los estudios contables y de graduados en ciencias económicas, por empleados administrativos¹⁸.

2. El régimen de responsabilidad profesional y la tipología organizacional adoptada

La palabra “responsabilidad” etimológicamente viene del latín “responsa habilis”, que significa respuesta hábil, idónea, podríamos traducir - es la capacidad de dar una razón justa o adecuada ante quien nos interroga, con derecho, por lo que está a nuestro

¹⁸ GLEIZER, Aarón – Cooperativas de Profesionales en Ciencias Económicas – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A. 05/03/2009 - www.consejo.org.ar/coltec/gleizer_0503.htm

cuidado o por lo que depende de nuestra propia libertad; y como tal, la responsabilidad supone e incluye otras virtudes¹⁹.

Ahora bien, el diccionario de la Lengua Española²⁰ tiene los siguientes significados:

- “Cualidad de responsable.
- Deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona la consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal.
- Cargo u obligación moral que resulta para alguien, del posible error, en cosa o asunto determinado.
- Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente”.

La responsabilidad profesional del contador público²¹ puede ser analizada desde el punto de vista: civil, penal, tributaria, administrativa y ética. En todos los casos subyace la idea plasmada en el art. 1109 del Código Civil.... Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio... Para que haya responsabilidad profesional de un contador público, debe haber:

- a) Daño: configuración de un menoscabo que sufre una persona en sus bienes o sentimientos. El daño debe ser probado por quien lo alega. En el caso del contador se referirá al daño que sufre su cliente en el patrimonio en sentido

¹⁹ TAUSSIG, Eduardo María Mons. – Homilía en la Fiesta Patronal de San Rafael Arcángel – Ágape Libros – San Rafael (Mendoza) 24/10/2007.-

²⁰ Diccionario Enciclopédico de la Lengua Española T. 2 – Espasa Calpe – Madrid 1998.

²¹ RIOS CORTEZ, María Lidia – Responsabilidad Profesional del Contador Público - Guía de Estudio – F.C.E. Universidad Nacional de Cuyo – Mendoza – 2009.-

amplio, por ejemplo cuando es multado por no presentar declaraciones juradas de impuestos o pierde una licitación porque no se terminó el balance a tiempo.

- b) Antijuridicidad: No se dio cumplimiento a la ley en sentido amplio (decreto, resolución judicial, ordenanza, resolución técnica, o el contrato que lo unía con su cliente).-
- c) Relación de causalidad: existe una relación o vinculación del profesional con el daño.- Es decir que el daño que sufre una persona pueda ser atribuido al contador por una serie ininterrumpida de causas y efectos de valor legal.
- d) Imputabilidad: es el poder atribuir a alguien concreto las consecuencias de un hecho dañoso.

En honor a la brevedad del tema, ya que el objeto del presente trabajo no es analizar la responsabilidad profesional, es claro que nuestro régimen jurídico y ético, obligan al graduado en ciencias económicas a responder por las consecuencias inmediatas de sus actos y por la mediatas, en los hechos ilícitos, en algunos casos con sus propios bienes y en otros con la privación de su libertad.

Esta responsabilidad profesional frente a terceros, no puede ser atemperada con la elección de tipologías organizacionales (societarias o asociativas), que limiten o atemperen las consecuencias dañosas causadas, ni siquiera cuando las mismas hayan sido reglamentadas o permitidas por organismos de contralor societarios y/o profesional (Dirección de Personas Jurídicas, Inspección General de Justicia, según la jurisdicción provincial de que se trate o C.P.C.E.).

Frente a esta conclusión, cabe preguntarse: ¿qué sentido tiene adoptar una tipología organizacional (societaria o asociativa), que limite la responsabilidad patrimonial

frente a terceros? La respuesta la encontramos frente a otras obligaciones asumidas por la entidad elegida para el ejercicio profesional en forma asociada (ej. Obligaciones laborales y/o comerciales en sentido estricto) ya que las obligaciones profesionales propiamente dichas y sus consecuencias (por el específico régimen jurídico de responsabilidad precedentemente expuesto), no podrán ser opuestas a terceros.

3. El caso “Ghiano, Re y Asociados S.A.”

Con fecha 11 de febrero de 2004 los Sres. Juan Francisco Ghiano, Alfio Martín Re y Marcos Pedro Bruno, quienes manifestaron todos ellos ser Contadores Públicos, con domicilios en la Ciudad de Rafaela, Provincia de Santa Fe, decidieron constituir por Escritura Pública Nro. 19, pasada ante la Escribana Judith Soboski, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la sociedad identificada como “Ghiano, Re y Asociados S.A.” cuyo objeto principal era la prestación de servicios profesionales propios de los graduados en ciencias económicas.- El instrumento constitutivo decía: “dedicarse por cuenta propia, de terceros o asociada a terceros tanto en el país como en el exterior, a la prestación de toda clase de servicios profesionales de asesoramiento y/o consultoría en el área impositiva, contable, concursal, pericial, costos y todas las incumbencias profesionales que autorice la ley 20488 a los profesionales de las ciencias económicas”.-

- La Doctrina Tradicional:

La problemática planteada, si bien no era novedosa, por cuanto ya existían antecedentes de constitución de sociedades comerciales (S.A.) para el ejercicio de profesiones liberales (abogados) cuyos resultados habían sido negativos, se transformaba en el primer caso en el ámbito de las profesiones regidas por la Ley 20488 (de graduados en Ciencias Económicas).y obligaba a la doctrina, a fijar posiciones en forma clara y categórica. Fue así que por expediente Nro. 1735275, se presenta ante la Inspección General de Justicia (C.A.B.A.) la inscripción del instrumento constitutivo de la sociedad recientemente formada y citada en el párrafo precedente. El pedido es denegado por Resolución 318 de fecha 19/03/2004, tomando como base los argumentos de la doctrina tradicional sobre la materia. En forma sintética se exbozan a continuación los argumentos de la resolución denegatoria:

- 1) No se acreditó por parte de los concurrentes la calidad de Contadores Públicos, ni su matriculación ante el CPCE de CABA o en el CPCE respectivo al domicilio de los peticionantes en la Provincia de Santa Fe.
- 2) No obstante el derecho de los peticionantes de asociarse con fines útiles conforme lo reconoce nuestro ordenamiento constitucional (art. 14 de la Constitución Nacional) tal derecho ha de ejercerse de conformidad a las leyes que razonablemente lo reglamentan.
- 3) Quienes ejercen una profesión liberal sólo pueden encontrar su molde asociativo a través de las normas que regulan a las sociedades civiles (arts. 1648 á 1788 bis del Código Civil). Muy por el contrario la tipología societaria prevista en la ley 19550 no está al alcance de aquellos, conforme a los argumentos que más adelante se exponen.

- 4) La ley 20488 de Ciencias Económicas que cuenta ya con una vigencia de más de 30 años se refiere en todo su articulado a las personas físicas, en cuanto prevé los requisitos necesarios para el ejercicio de las profesiones descritas en el artículo 1° de la citada ley.

- 5) La ley 20488 cuando se refiere a la actuación colectiva de los graduados en ciencias económicas (art. 5) dispone que la totalidad de sus integrantes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados. Pero fácil es advertir que se trata de una disposición excepcional que debe ser interpretada dentro de un contexto donde se reglamenta una actividad de eminente naturaleza civil y no mercantil, como lo son las profesiones liberales.-

- 6) La expresión utilizada por la Ley 20488 de “asociaciones de graduados en ciencias económicas” debe ser interpretada como referida a las sociedades civiles y no mercantiles pues el carácter intelectual de las prestaciones y el especial régimen de responsabilidad prevista por el ordenamiento común, que caracterizan la actuación del profesional dentro de su organización plural, son más propios de una sociedad civil y no de una entidad mercantil. Del mismo modo, la agrupación de profesionales en ciencias económicas bajo la forma de una sociedad mercantil tampoco resulta compatible con los principios éticos que caracterizan la actuación de aquellos y mucho menos de una sociedad anónima – como es la sociedad que se pretende constituir- la cual ofrece dificultades en cuanto a la necesaria e inmediata identificación de sus integrantes.

7) Si bien la doctrina mercantilista ha sostenido, desde la sanción de la ley 19550, que el carácter mercantil de una sociedad lo brinda el tipo adoptado y no la actividad realizada por ella (idea económica de empresa sostenida en la Exposición de Motivos de la Ley), esto no es aplicable al caso bajo análisis.- Lo contrario implicaría un contrasentido, ya que nada justifica que un derecho especial para la entidad o para quienes la integran, dependa exclusivamente de la redacción de un documento o una inscripción registral; lo verdaderamente trascendente en torno a la legislación aplicable a la sociedad lo constituye la naturaleza de la actividad, esto es la sustancia y no la forma, pues las soluciones previstas por el derecho civil han sido pensadas para la generalidad de las personas, a diferencia de la legislación mercantil, que constituye un sistema normativo especialmente pensado para el empresario o el comerciante. De manera entonces que ante una actividad de característica eminentemente civil, como lo es el ejercicio de profesiones liberales, el único esquema societario admisible lo constituye el molde de las sociedades civiles, cuyo carácter "intuitu personae" resulta innegable y que prevé como ya se ha dicho un especial régimen de responsabilidad mancomunada - salvo pacto en contrario estableciendo la solidaridad entre los socios- más adecuado a la naturaleza de la actividad desarrollada por el ente y un sistema de aportes de los socios que permite las obligaciones por hacer (art. 1649 del Código Civil).

8) Diversas normas de nuestro ordenamiento legal permiten llegar a esta conclusión. En primer lugar el art. 285 de la ley 19550 pone claramente de relieve la voluntad del legislador societario de apartar la posibilidad de limitación de la responsabilidad en orden al ejercicio de determinadas funciones cuando éstas, como en el caso del ejercicio de la sindicatura societaria, requieren determinadas calidades profesionales exigidas por la propia ley, ya que en tal supuesto de

recurrirse a una sociedad ésta debe ser civil e integrada exclusivamente por contadores públicos o abogados y la responsabilidad asumida por los mismos debe ser solidaria.- Del mismo modo los arts. 253 in fine y 258 de la Ley 24522 (de Concursos y Quiebras) que legislan sobre el ejercicio plural de la sindicatura, pues aún cuando se admita la inscripción de “Estudios de Contadores”, a efectos de la designación de síndicos concursales, el ejercicio de la función es estrictamente personal, lo que ni siquiera se ve desvirtuado por el hecho de admitirse la posibilidad de la actuación de una sindicatura plural.

9) La doctrina y la jurisprudencia extranjera ha también coincidido en el rechazo de la utilización del molde de las sociedades comerciales para las asociaciones de profesionales, con el argumento de que la tipología societaria diluye o aminora al menos la responsabilidad profesional. Así se manifiestan destacados autores del derecho italiano y español luego de estudiar casos similares presentados en sus respectivos países de origen.

10) Cabe agregar que resulta inconcebible la actuación de la sociedad anónima de contadores con el objeto de cumplir las incumbencias profesionales, si como se prevé en los estatutos en examen, ella pueda cumplirse más allá de la vida de los profesionales que la integran por sus sucesores universales, o aun por sucesores particulares que devengan accionistas sin ser contadores públicos. Como es igualmente inconcebible que dicho objeto social pueda ser cumplido “por cuenta de terceros o asociada a terceros tanto en el país como en el exterior”.

11) La limitación de responsabilidad patrimonial del derecho comercial es una excepción frente a la responsabilidad patrimonial plena del derecho civil, teniendo

en cuenta que aquel ha sido concebido fundamentalmente como una respuesta a la necesidad de obtener importantes concentraciones de capitales para el ejercicio de actividades de contenido económico, lo cual no es el supuesto bajo análisis, correspondiendo observar en todo caso, la existencia de otros recursos de carácter no societario que sin comprometer el principio general –inherente a la naturaleza de las actividades profesionales- tales como las cláusulas de dispensa de culpa, entendidas en su justo significado y los seguros de responsabilidad civil profesional.

12) Finalmente tampoco se ignora que la ley 19550 en su art. 3º, prevé la posibilidad de funcionamiento de asociaciones de cualquier objeto, bajo la forma de sociedad, pero de ello no se sigue necesariamente que las personas que ejercen profesiones liberales puedan adaptar el molde de las sociedades comerciales, amparándose en la híbrida figura antes mencionada. En primer lugar porque el mencionado art. 3º se refiere a “asociaciones” en clara alusión a las asociaciones civiles y no a las sociedades civiles, y en segundo lugar, por cuanto se trata, dicha norma de una excepción concreta a la definición que el art. 1º hace de las sociedades comerciales, de la cual no pueden extraerse principios generales, habida cuenta de su excepcionalidad. No debe olvidarse que la extraña situación prevista por el art. 3º de la ley 19550 fue elaborada para dar concreta solución a determinadas situaciones fácticas existentes al momento de la redacción de la ley de sociedades comerciales (Hindu Club y Tortugas Country Club), lo cual constituyó un notorio desacierto, que la doctrina se ha encargado de señalar²².

²² REPUBLICA ARGENTINA – Inspección General de Justicia – Resolución Nro. 318/04 “Inspección General de Justicia c/Ghiano, Re y Asoc. S.A.” – www.derechocontable.wikidot.com/resolucion-318-04

Cabe aclarar que la resolución denegatoria de la I.G.J. fue apelada ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial – Sala D, quien revocó la Resolución Nro. 318/04 con fecha 15/12/2004, llegando finalmente al máximo tribunal del país, por recurso extraordinario resuelto el 30/11/2010.-

- **La Jurisprudencia de la Corte:**

Los fundamentos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso bajo análisis, fueron sintetizados en el dictamen de la Procuración General²³ a los que los ministros adhirieron al emitir sentencia y que son los siguientes:

- 1) La libertad de asociación consagrada en el art. 16 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), en el art. 20 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, y en la propia Constitución Nacional – art. 14-, no reviste carácter absoluto, sino que se encuentra sujeta a las restricciones previstas por la ley, necesarias en una sociedad democrática, en interés del orden público o en el marco de los principios de la solidaridad social.-

- 2) El art. 5 de la Ley 20488, cuya validez no ha sido atacada, permite la constitución de “asociaciones de graduados en ciencias económicas”, condicionando la posibilidad de ofrecer servicios profesionales, a que la totalidad de sus componentes posea los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados. En ese contexto legal, deberá entonces considerarse el alcance del término “asociación” y, puntualmente, si, como afirma la Inspección General de Justicia,

²³ REPUBLICA ARGENTINA – Ministerio Público Fiscal – Dictamen 05/07/2007 – www.mpf.gov.ar/dictamenes/2007/beiro/inspeccion_general_de_justicia_i_415_1_xli.pdf

sólo se refiere a sociedades civiles, excluyendo, de esa manera, a las comerciales –en particular, a la sociedad anónima-. Cabe señalar que la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan, y, en ese objeto, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles interpretaciones tenidas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma (Fallos 327: 1507, 4201; entre otros). A su vez, en materia de interpretación de la ley es constante el criterio conforme al cual las excepciones deben resultar de su letra, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 302:1599, entre muchos).

- 3) Partiendo de tales premisas, cabe primero destacar, como lo hacen ambas partes, una interpretación literal del mencionado art. 5 de la Ley 20488, ya que, vista dicha expresión en el marco de la clasificación general de las personas jurídicas privadas incluidas en el art. 33, segundo párrafo, inciso 1° del Código Civil, podría sostenerse que ella se refiere a las asociaciones civiles allí mencionadas. Sin embargo, atendiendo a que estas entidades requieren, para ser autorizadas, al bien común como finalidad, es irrazonable considerar que el legislador haya pretendido imponer ese objetivo a profesionales de las ciencias económicas, como condicionante principal de la viabilidad de su actividad asociativa. Corresponde entonces, reconocer un sentido general más amplio a la palabra en cuestión, comprensivo de otras estructuras societarias, civiles o comerciales.
- 4) Es dable advertir que la legislación vigente –cuya constitucionalidad, no ha sido atacada por los litigantes-, permite el ofrecimiento de servicios profesionales,

mediante estructuras asociativas o personas jurídicas distintas de sus socios, con la condición de que todos ellos se encuentren matriculados (art. 5 Ley 20488); siendo también claro que las profesiones enumeradas en el Art. 1° de la ley citada, sólo pueden ser ejercidas por personas físicas. En igual sentido, la Resolución Nro. 125/03 (CPCE de CABA) prevé la posibilidad de constituir sociedades anónimas de profesionales, si se ajustan a los requisitos allí previstos, que –en cuanto aquí interesa- consisten en que todos sus integrantes –socios- sean matriculados y de posible identificación, imponiendo, a ese respecto, que las acciones deben ser nominativas no endosables; de lo cual es lógico deducir, que las sucesivas transferencias, deben efectivizarse en personas que reúnan las condiciones mencionadas –profesionales matriculados-.

- 5) Desde otro punto de vista, tal como lo señala la Cámara de Apelaciones, el art. 3 de la Ley 19550 permite a las asociaciones, cualquiera fuere su objeto adoptar la forma de sociedad bajo alguno de los tipos previstos en esa Ley, quedando sujeta a sus disposiciones. Ello resulta congruente con el principio de tipicidad consagrado en su art. 1°; que sujeta, entre otros aspectos, la comercialidad de la sociedad, a su forma.

- 6) No obstante, no se trata aquí de modificar por la vía societaria, ni por la de los actos de los dependientes, la responsabilidad directa y personal de los profesionales de ciencias económicas y de la sociedad que integran, ni alterar su régimen de incumbencias, desde que, como lo señalan los jueces de la causa, el estatuto en estudio prevé que las acciones son nominativas no endosables y que su transferencia sólo puede realizarse, respetando el derecho de preferencia y acrecer de los restantes accionistas de la misma clase, por un período de un mes. Subsidiariamente, deberán ofrecerse a socios de otras clases, en idéntico

plazo, vencido el cual, los títulos valores restantes sólo podrán venderse a terceros profesionales, universitarios en ciencias económicas, debidamente matriculados. Todos estos aspectos, además de los que emanan de las reglamentaciones vigentes (Leyes 20488, 19550, Resol. CPCE CABA²⁴ Nro. 293/96 y 125/03) deberán incluirse en el acto constitutivo de la entidad como condición ineludible de su validez²⁵.

Por los argumentos expuestos, la C.S.J.N. consideró errónea la interpretación de la norma federal en juego -hecha por la I.G.J.- y en consecuencia, estimó procedente hacer lugar al pedido de inscripción de “GHIANO, RE Y ASOCIADOS S.A.” cuyo objeto social incluye la prestación de los servicios e incumbencias profesionales que autoriza la ley 20488 a los graduados en ciencias económicas.-

4. Conclusiones:

²⁴ El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A. hasta 1996 había reglamentado la constitución de sociedades civiles y sociedades comerciales de personas (con responsabilidad solidaria, subsidiaria e ilimitada) para el ejercicio de la profesión en forma asociada. Luego, a partir de 2003 sin que mediaran cambios normativos, cambió su interpretación, permitiendo la formación de S.A. y entidades cooperativas. Por su parte el CPCE de Mendoza por Resol. 1169/96 reglamenta sobre las asociaciones de profesionales sin expedirse sobre la tipología societaria.-

²⁵ REPUBLICA ARGENTINA – Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – Expte. I.415.XLI “Inspección General de Justicia c/Ghiano, Re y Asociados S.A.” del 30/11/2010.-

Es claro que el ejercicio independiente de la profesión de contador público en forma asociada ha generado un verdadero conflicto doctrinario, jurisprudencial y de organismos a cargo de la función de policía societaria y profesional, respecto a la interpretación del marco normativo aplicable.

Ricardo Nissen, en Curso de Derecho Societario, nos dice...”La observación de la realidad nos demuestra que las actividades de naturaleza civil, cuando son desarrolladas en forma asociada o societaria, no lo son a través del contrato de sociedad civil cuya definición nos suministra el art. 1648 del Código Civil, sino por los tipos previstos por la ley 19550 de Sociedades Comerciales, en especial y fundamentalmente por sociedades anónimas...a ello no ha sido ajena la responsabilidad limitada que ofrece este tipo societario mercantil, que evita comprometer la totalidad del patrimonio empresario por los riesgos que supone la actividad económica. Responsabilidad que difiere del previsto para los socios de las entidades civiles, ya que si bien el art. 1747 del Código Civil no establece la responsabilidad solidaria de los socios por las obligaciones de la sociedad civil, salvo que así lo hubieran estipulado expresamente, respondiendo aquéllos por su porción viril (asignación de parte igual a cada uno de los socios), éstos también responden por la parte del socio insolvente, por lo que en definitiva, los integrantes de las sociedades civiles, aún en forma indirecta, podrían responder en forma solidaria, e ilimitada por las obligaciones de la sociedad²⁶”.-

Ahora bien, esto que desde el punto de vista normativo resulta claro, para la mayor parte de las actividades de naturaleza civil, no lo es para la actividad profesional, ¿cuál es el riesgo de actividad que motivaría la elección de un tipo societario comercial con responsabilidad limitada que luego resultaría inoponible a clientes y terceros relacionados

²⁶ NISSEN, Ricardo A. – Curso de Derecho Societario – Op. Citada.

con los actos del ejercicio profesional? ¿cómo compatibilizar el tipo elegido con el régimen de responsabilidad profesional, previsto para los contadores públicos, por las normas legales y éticas que rigen la profesión?

Si bien está permitido constituir sociedades comerciales que limiten la responsabilidad para el ejercicio de la profesión, esta responsabilidad será total -personal y directa- para con los clientes y terceros relacionados con la prestación del servicio profesional en sí y no podrá ser atemperada con la elección de tipologías organizacionales -societarias o asociativas-, que limiten o disminuyan las consecuencias dañosas causadas, ni siquiera cuando las mismas hayan sido reglamentadas o permitidas por organismos de contralor societarios y/o profesional (Dirección de Personas Jurídicas, Inspección General de Justicia, según la jurisdicción territorial de que se trate o C.P.C.E.). Así lo ha interpretado nuestro máximo tribunal de justicia (C.S.J.N.) en el caso caratulado como “Inspección General de Justicia c/Ghiano, Re y Asociados S.A.” en el fallo de reciente pronunciamiento (30/11/2010), analizado en el presente trabajo.-

Frente a esta conclusión, cabe preguntarse: ¿qué sentido tiene adoptar una tipología organizacional -societaria o asociativa-, que limite la responsabilidad patrimonial frente a terceros? En mi opinión, la respuesta sólo la podemos encontrar en la variada casuística de “otras obligaciones” asumidas por la entidad elegida, para el ejercicio profesional en forma asociada (ej. Obligaciones laborales, tributarias y/o comerciales en sentido estricto) ya que las obligaciones profesionales propiamente dichas y sus consecuencias -por el específico régimen jurídico de responsabilidad profesional precedentemente expuesto-, no podrán ser opuestas a terceros.

5. Anexo – Caso Práctico de Aplicación

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO	Carrera: Contador
Público	
Facultad de Ciencias Económicas	Quinto
Año	
PRACTICA PROFESIONAL	
Caso Práctico Nro. 1- 2011 ²⁷	
<u>Tema: Ejercicio Profesional en forma Asociada</u>	
Indicador de Logros:	
Cada grupo de alumnos puesto en la situación de profesional consultado deberá desarrollar íntegra y fundadamente cada una de las respuestas a las inquietudes planteadas, dando solución a las situaciones prácticas que se presentan en el ejercicio profesional y que podrían implicar fallas éticas y riesgos de sanciones	

²⁷ En la elaboración del presente caso práctico, se ha seguido la metodología propuesta por el Prof. Cont. RUOTOLO, Claudio – El Método de Casos en la Práctica Profesional del Contador (UNCu. FCE Mendoza) – Publicado en los Anales del XXX Simposio de Profesores de Práctica Profesional – Facultad de Ciencias Económicas y Estadísticas - Universidad Nacional de Rosario – Rosario 2008.-

disciplinarias.

Criterios de Evaluación:

- a) Fundamentar tipo de entidad a crear y las situaciones problemáticas a solucionar.
- b) Redacción de los instrumentos y documentación pertinente.
- c) Utilización de la normativa vigente.
- d) Identificación de los datos útiles para la elaboración de respuestas a los cuestionarios.
- e) Criterio profesional utilizado.
- f) Se considerará el desempeño individual y grupal.

Datos y Antecedentes

- a) El Contador Diego Martín, y el Abogado Damián Franco vienen trabajando en forma asociada desde hace varios años en el tema previsional y otros relacionados con el derecho tributario de sus respectivas incumbencias profesionales.-
- b) Durante todo este tiempo han desarrollado actividades conjuntas, sin adoptar una forma asociativa determinada, compartiendo gastos comunes por partes iguales (alquiler de oficina, servicio de telefonía, Internet, bibliografía y otros relacionados).
- c) En el año en curso deciden dar forma jurídica a la relación profesional de

hecho, adoptando alguna estructura asociativa que responda a sus intereses comunes y consolide la pequeña y exitosa empresa en marcha iniciada.-

- d) Proyectan contratar personal administrativo a cargo de la nueva figura asociativa, e incluso a profesionales recientemente graduados, de escasa o nula experiencia para encarar la creciente demanda de servicios que se ha registrado en la ciudad y provincias vecinas.-
- e) Hasta el presente cada profesional ha facturado sus honorarios por separado, registrando alta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, en categoría F y G respectivamente de la escala de servicios.
- f) En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ambos profesionales se encuentran inscriptos en Convenio Multilateral, además de realizar aportes a sus respectivas Cajas Previsionales.
- g) El Ctdor. Martín es soltero y además de su actividad profesional independiente, se desempeña como Director de Compras y Licitaciones del Municipio de esta Ciudad.
- h) El Dr. Franco es casado con dos hijos menores y ejerce la docencia (en relación de dependencia) como Profesor Adjunto de una Universidad Privada.-

U.N.Cuyo – Facultad de Ciencias Económicas

Práctica Profesional

Bases acordadas para el emprendimiento:

- a) Anhelan afianzar el emprendimiento profesional conjunto, organizándose como Estudio Jurídico Contable en donde se presten servicios en ambas

especialidades y se aseguren la administración.

- b) Desean formar una figura asociativa que sea una persona diferente de sus iniciadoras y que tenga plena capacidad jurídica en relación con el cumplimiento de las expectativas planteadas.
- c) También en su caso desean evaluar la conveniencia de incursionar en forma conjunta en la sindicatura concursal (inscritos bajo la forma de estudio) y eventualmente en la sindicatura societaria. En esta última actividad ya tienen algunas ofertas de trabajo concretas.
- d) Tomando en cuenta las categorías impositivas que se poseen actualmente en el monotributo, y sus consecuencias formales, no se desea mantener la facturación de honorarios en forma individual.
- e) Visualizan la redacción de un contrato que regule las relaciones entre los miembros (sobre todo en la distribución de tareas y utilidades), dentro de un régimen decisorio democrático, sin perjuicio de las reformas necesarias con la evolución de la entidad y contemplando la factibilidad de “prestaciones accesorias”.-
- f) Esperan intervenir en la gestión directa del ente a crear, aportando su trabajo personal, si bien estudian la alternativa de designar representantes legales.
- g) Ansían resguardar su patrimonio personal de las vicisitudes de la profesión en sociedad.
- h) Están analizando la posibilidad de adquirir el inmueble locado a nombre de la entidad a formalizar.
- i) Tienen dudas si es posible que la nueva entidad asociativa sea también empleadora de empleados en relación de dependencia.-
- j) Cada profesional va a continuar con su actividad profesional, en relación de dependencia, tal como lo venían haciendo hasta el presente.
- k) En la medida que tengan la calidad de profesionales en ciencias económicas

y/o del derecho, desean prever la incorporación de sus hijos para el futuro.

- l) Como aspecto determinante, requieren que la forma jurídica a constituir posea el mínimo costo impositivo, previsional y de funcionamiento posible.

Requerimientos²⁸:

Puesto Ud. en la situación de consultado, deberá decir:

- 1) Tipo de ente a conformar que más de adapte a los requerimientos dados. Realice cuadro comparativo de ventajas e inconvenientes con otras alternativas igualmente posibles.
- 2) Si el tipo elegido no fuera una sociedad comercial, posibilidad futura de transformarse en sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.
- 3) Número mínimo necesario de integrantes para constituir la entidad.
- 4) Régimen de responsabilidad para sus integrantes y administradores.
- 5) Aportes de cada profesional a la entidad a integrar.
- 6) Cláusulas mínimas a incluir en el instrumento de constitución.
- 7) Órganos de la entidad conforme a la solución adoptada y su representación legal.
- 8) Libros y registros obligatorios a ser llevados por la entidad.
- 9) Régimen impositivo y previsional de la entidad y de sus integrantes en su calidad de tales.
- 10) ¿Pueden las profesionales mantener su calidad de monotributistas?
- 11) La entidad a formar ¿puede adquirir un inmueble locado y revistar como empleadora?

²⁸ En la formulación del presente caso práctico, se ha realizado una adaptación del caso modelo presentado por la Universidad Nacional de Cuyo – Facultad de Ciencias Económicas – Sede Central – Mendoza – 2010.- www.uncu.edu.ar/fce/econet.practicaprofesional

- 12) Profesionales que intervendrían en el trámite y sus tareas.
- 13) Detallar los distintos pasos y costos de la solución adoptada, incluso gastos de funcionamiento de la entidad.
- 14) En caso de que se advierta la pertinencia de algún otro pormenor no previsto expresamente, también se deberá incorporar a la solución planteada.

6. Bibliografía:

CANALES, Gerardo – Tipología de las Organizaciones – Jornadas de Ciencias Económicas 2010. F.C.E. Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza – Agosto 2010.-

Diccionario Enciclopédico de la Lengua Española T. 2 – Espasa Calpe – Madrid 1998

FARINA, Juan Martín – Estudio de las Sociedades Comerciales – Zeus Edic. – Rosario 1973.-

GLEIZER, Aarón – Cooperativas de Profesionales en Ciencias Económicas – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A. 05/03/2009 -
www.consejo.org.ar/coltec/gleizer_0503.htm

HALPERIN, Isaac – Curso de Derecho Comercial, Parte General, T. I. – Depalma Edic. – Bs. As. 1972.

NISSEN, Ricardo A. – Curso de Derecho Societario – Ed. Ad-Hoc – Bs. As. Julio 2005.

REPUBLICA ARGENTINA – Código de Comercio - Ed. Errepar Bs. As. 2009.-

REPUBLICA ARGENTINA – Código de Civil - Ed. Errepar Bs. As. 2009.-

REPÚBLICA ARGENTINA – Ley Nacional 20488 Ejercicio de las profesiones en Ciencias Económicas. Errepar. Bs. As. 2010.-

REPUBLICA ARGENTINA – FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS – Código de Ética Unificado para Profesionales de Cs. Económicas – Edic. Errepar – Bs. As. 2010.-

REPUBLICA ARGENTINA – Inspección General de Justicia – Resolución Nro. 318/04 “Inspección General de Justicia c/Ghiano, Re y Asoc. S.A.” – www.derechocontable.wikidot.com/resolucion-318-04

REPUBLICA ARGENTINA – Ministerio Público Fiscal –Dictamen 05/07/2007 [www.mpf.gov.ar /dictamenes /2007/beiro/inspeccion_general_de_justicia_i_415_l_xli.pdf](http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2007/beiro/inspeccion_general_de_justicia_i_415_l_xli.pdf)

REPUBLICA ARGENTINA – Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – Expte. I.415.XLI “Inspección General de Justicia c/Ghiano, Re y Asociados S.A.” del 30/11/2010.-

RIOS CORTEZ, María Lidia – Responsabilidad Profesional del Contador Público - Guía de Estudio – F.C.E. Universidad Nacional de Cuyo – Mendoza – 2009.-

RUOTOLO, Claudio – El Método de Casos en la Práctica Profesional del Contador – XXX Simposio de Profesores de Práctica Profesional – Universidad Nacional de Rosario – Rosario 2008.-

RODRIGUEZ, Raquel – La Actuación de los Contadores como Estudio Profesional y la posibilidad de hacerlo a través de sociedades anónimas – Práctica y Actualidad Societaria Nro. 166 – Errepar Edic. – Bs. As. 2011.-

SALVAT, Parte General, 9°ed. Buenos Aires 1951, p ág. 723.-

TAUSSIG, Eduardo María Mons. – Homilía en la Fiesta Patronal de San Rafael Arcángel – Ágape Libros San Rafael (Mendoza) 24/10/2007.-

VILLARUBIA, Marcos A. – Sociedades Civiles y Comerciales – Editorial Estudio – Bs. As. 2007.

VILLEGAS, Carlos Gilberto – Sociedades Comerciales T. II – Rubinzal Culzoni Edic. - Santa Fe 1997.-