

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 5/16

Buenos Aires, 4 de marzo de 2016

Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Código Civil y Comercial. Sociedades. Efectos en materia tributaria. Inscripción.

Sumario:

Las sociedades “de hecho” e “irregulares” –conforme la terminología de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550 previo a la reforma– encuentran recepción en la Sección IV de la Ley General de Sociedades, sin que resulte procedente a los fines de la inscripción tributaria exigir una inscripción previa en el Registro Público; tampoco surge de la LGS limitación a la posibilidad de que en esos supuestos la razón social la integren los nombres de los socios, ni adopta una denominación específica y obligatoria para esta categoría de sociedades (vgr. sociedades simples, residuales, informales, imperfectas, etc.).

Para dichas sociedades “irregulares” y “de hecho” comprendidas en la Sección IV, resultará de aplicación la responsabilidad por deuda ajena y solidaridad previstas por los arts. 6 y 8 tanto para sus directores, gerentes y demás representantes y administradores, como para sus socios –art. 8, inc. a), segundo párrafo, de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y modificatorias–.

I. Vienen estas actuaciones de la Dirección de ..., a fin de que, en lo que hace a las funciones de ese Departamento, se emita opinión con relación a las distintas cuestiones que plantea a raíz del nuevo Código Civil y Comercial, y las modificaciones introducidas a su vez en la Ley 19.550.

II. Las consultas formuladas en la Nota Nº .../15 (DI ...) –fs. ...– por la mencionada Dirección serán respondidas en el orden en que fueron planteadas:

1 “... Si las sociedades de hecho y comerciales irregulares se encuentran comprendidas en la Sección IV del Cap. I de la Ley 19.550, Ley General de Sociedades ...”.

La Ley 26.994 que aprobó el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (Anexo I), modificó diversas leyes, entre ellas la Ley 19.550 (t.o. en 1984), que pasó a denominarse “Ley General de Sociedades 19.550, t.o. en 1984” (Anexo II, pto. 2) –en adelante “LGS”–.

En lo que interesa, se modificó el art. 1 de la citada ley, disponiendo que habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme con uno de los tipos previstos en esa ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas; asimismo, estableció que la sociedad unipersonal sólo se podrá constituir como sociedad anónima y no se podrá constituir por una sociedad unipersonal.

También se modificó el art. 21 que, en su anterior redacción refería a las regulaciones a que quedaban sujetas las sociedades de hecho comerciales y a las de los tipos autorizados que no se constituían regularmente; resultando que a partir de la reforma se eliminó esa referencia y se legisló que aquellas sociedades que no se constituyan con sujeción a los tipos del Cap. II –“sociedad colectiva”, “sociedad en comandita simple”, “sociedad de capital e industria”, “sociedad de responsabilidad limitada” y “sociedad anónima”–, que omitan requisitos esenciales o formalidades exigidas o que establezcan elementos incompatibles con el tipo legal, debían regirse por las previsiones de la Sección IV, del Cap. I de la ley –arts. 17 y 21, Ley General de Sociedades 19.550 (t.o. en 1984)–.

Como se ve, el nuevo texto atendería un espectro fáctico más extenso en lo relacionado con la existencia de las sociedades, a partir de contemplar en su regulación, bajo una modalidad residual, diversas situaciones que otorgan reconocimiento a la existencia de la sociedad, a la vez de la posibilidad de acreditar dicha existencia por cualquier medio de prueba –LGS, art. 23–.

Así, lo ha entendido la doctrina al señalar que la reforma abrió una amplia consideración de las formas societarias en tanto, resumidamente: “La ley reconoce todo contrato societario, típico o no; regular –o inscripto– o no; escrito o de hecho ... A todas estas formas les reserva una regulación similar en esta Sección IV ... Estos contratos dan vida a un ente diverso al de cada uno de los socios ... Sus estipulaciones son válidas y oponibles a sus otorgantes e, incluso, a los terceros que las hayan conocido” –Bueres Alberto J. (Dirección), “Código Civil y Comercial de la Nación (analizado, comparado y concordado)”, pág. 41, T.º 3, Ed. Hammurabi, 6.ª reimpresión, 2015, Buenos Aires–.

A partir de lo anterior, y en relación a lo consultado para el punto, cabe señalar que las “sociedades de hecho” –terminología de la ley previa a la reforma– que refería a situaciones “de hecho” en que la sociedad resultaba conformada por socios a partir de relaciones fácticas, sin instrumentación documental o con ella, pero atípica –según parte de la doctrina (Nissen Ricardo Augusto, “Ley de Sociedades Comerciales”, pág. 220, Tomo I, Ed. Abaco, Avellaneda, 1996)–, aunque con el consentimiento de cada uno de ellos para realizar bajo el régimen de sociedad una determinada actividad participando en los beneficios y soportando las pérdidas– encuentran recepción en la Sección IV de la LGS, en tanto allí se regula precisamente el caso en que se verifiquen incumplimientos de formalidades exigidas (por caso, ausencia instrumental en la constitución de la sociedad), atipicidad o falta de cumplimiento de requisitos esenciales.

A su vez, similar apreciación, en cuanto a que deben regirse por la mencionada Sección IV, cabe para las “sociedades irregulares”, entendidas como aquéllas que, contando con contrato escrito bajo alguna de los tipos admitidos por la ley, no fueron inscriptas en el registro público respectivo –arg. art. 7 de la Ley 19.550 (t.o. en 1984)–.

Lo anterior, claro es sin entrar en las disquisiciones doctrinarias acerca de si la LGS eliminó o no a las referidas figuras en función de la terminología adoptada por aquélla.

Por ejemplo, Daniel R. Vítolo en “Las Reformas Introducidas por la Ley 26.994 a la Ley General de Sociedades 19.550 y el Derecho Transitorio. Doctrina Societaria y Concursal Errepar (DSCE) Tomo XXVII, 7/15”, considera, por una interpretación “contrario sensu” del art. 7, que la LGS no eliminó a las sociedades irregulares pero sí a las de hecho dado que ya no las menciona el art. 21, señalando sobre estas últimas que no podrán constituirse nuevas y que a las ya constituidas y existentes le será de aplicación la Sección IV de la ley.

Por su parte, Nissen dado las referencias de la reforma del régimen de sociedades no constituidas regularmente, al contrato social escrito, plantea la duda si la nueva regulación es aplicable a las “sociedades de hecho”, para inclinarse, con limitaciones, por la afirmativa (“Incidencias del Código Civil y Comercial. Derecho societario”, pág. 142 y ss., Ed. Hammurabi, Bs. As., 2015).

En tanto, Verónica C. García en “Impactos del Nuevo Código Civil y Comercial en el Ambito Societario” (publicado en La Ley Online) sostiene que aunque la LGS ya no las mencione “taxativamente” las sociedades de hecho “siguen encuadrando” en la

Sección IV de la LGS y que el incumplimiento de las formalidades exigidas por esta ley a que alude el artículo, refiere a las sociedades no inscriptas en el Registro Público y/o que en su contrato no consta algunos de los requisitos del art. 11 de la LGS, “por lo que se corresponde con las sociedad irregulares del anterior art. 21 de la LSC y sociedades de hecho”.

Zunino resulta contundente al sostener que “... es claro que las sociedades civiles, las irregulares y las de hecho que funcionaban como tales antes de la vigencia del nuevo ordenamiento continúan en éste, con apego al estatuto que previenen los arts. 22 a 26, conservando su personalidad jurídica, sin solución de continuidad ...” – el resaltado es propio– (Zunino Jorge Osvaldo, “Régimen de Sociedades. Ley General 19.550”, pág. 31 y cs., Ed. Astrea, C.A.B.A., 2016).

En definitiva, es criterio de esta instancia asesora que las situaciones en su momento denominadas como sociedades irregulares y de hecho, en la actualidad encuentran marco normativo en el art. 21 de la LGS.

En tal sentido, se advierte que las mentadas disquisiciones doctrinarias sobre la subsistencia de las figuras en trato, no niegan la viabilidad actual de sociedades típicas no inscriptas o carentes de instrumentación escrita.

Es más, esto último aparecería admitido por el nuevo art. 23, tercer párrafo, en cuanto prevé a los fines de la inscripción de bienes registrables que la existencia de la sociedad y facultades del representante se debe acreditar por un acto de reconocimiento de todos los que afirman ser socios. Se trata, precisamente de aquellas situaciones que antes de la reforma configuraban los supuestos clásicos de sociedades irregulares y de hecho.

Es que, siguiendo en este sentido a Bueres –obra citada, pág. 41– con la LGS se produjo “... un cambio muy profundo con relación a los textos anteriores, en los que se nulificaban las sociedades atípicas y se miraba con disfavor a las sociedades irregulares (típicas, pero no inscriptas) y a las de hecho. Todas ellas son ahora sociedades y personas jurídicas de virtualidad mayor y de perdurabilidad también muy extendida y protegida por la ley ...”.

En función de lo dicho hasta aquí, y con los alcances señalados, ateniendo a los términos en que fuera planteada la consulta, se estima que las sociedades “de hecho” e “irregulares” contempladas por la Ley de Sociedades Comerciales –en adelante LSC–, encuadran en las previsiones de la Sección IV de la LGS.

1.1. y 1.2. Si en caso de una respuesta afirmativa a lo consultado en 1, procede:

“... Prever su inscripción a los efectos de obtener la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) y, en tal caso, que documentación podría solicitarse a tal fin y las características que debiera tener aquélla, entendiéndose para ello se debería consignar exclusivamente una denominación de ‘fantasía’ sin la identificación de los socios, los requisitos formales que deberían cumplir este tipo de sociedades, es decir, si deberían contar con alguna inscripción en algún Registro Público, consignarse bajo algún tipo societario –por ejemplo sociedades simples–”.

“... Si se debiera mantener la inscripción de tales entes y de ser así, si mantienen las mismas condiciones bajo los acreedores y con la A.F.I.P., todo ello en razón de lo previsto en la citada Ley 19.550 –Ley General de Sociedades– con anterioridad a su modificación por la Ley 26.994”.

Habiéndose entendido, con las precisiones vertidas en el punto anterior que las sociedades “irregulares” o “de hecho” de la LSC se encuentran comprendidas en la Sección IV de la LGS, es de señalar que dado que la reforma no habría afectado su continuidad jurídica como entes societarios, correspondería mantener la inscripción de aquellas existentes antes del dictado de la LGS, más allá de la modificación de los efectos legales aplicables a las mismas –Sección IV de la ley–.

En segundo lugar, respecto de aquéllas que fueran a inscribirse y en tanto dichas sociedades pueden contar o no con contrato escrito, resultará plausible exigirles para su inscripción (cfr. atribuciones del art. 7, pto. 1, del Dto. 618/97), en caso de inexistencia de dicho instrumento (en tanto si lo hubiere debiera aportarse con certificación de firmas de los socios, o la ratificación de éstos ante el organismo), la acreditación de la existencia de la sociedad y las facultades de su representante por un acto –por escritura pública o instrumento privado con firmas autenticadas por escribano– en el que los socios que afirman integrarla la reconozcan (arg. art. 23, LGS).

Con relación a esto último, se aclara que los efectos que la reforma atribuye al contrato en materia de administración, representación y responsabilidad de los socios (arts. 23 y 24 de la LGS), no deben ser interpretados como una obligación que se traduzca en una ineludible instrumentación por escrito del contrato social, en tanto, además de lo ya dicho a partir del art. 23, tercer párrafo, ello resultaría incompatible con las previsiones del art. 21 de la LGS que reconoce a la sociedad pese al incumplimientos de las formalidades, tanto como las del art. 23, último párrafo, que contempla la posibilidad de acreditar la existencia de la sociedad por cualquier medio de prueba.

Lo anterior, sin perjuicio de las diligencias que para las sociedades en esa situación – ya constituidas o a constituirse– deban cumplimentar los socios a partir de las previsiones del art. 23 de la LGS, en cuanto habilita la representación social por cualquiera de los socios con la exhibición del contrato (anteriormente cualquiera de los socios de la “sociedad de hecho o irregular” la representaba, art. 24 de la LSC).

Dicho esto, en cuanto a la denominación de las sociedades a inscribirse ante la A.F.I.P., cabe señalar que en lo que refiere a su razón social, la ley no establece ninguna limitación a la posibilidad de que la integren los nombres de los socios (cfr. también art. 151 del CCyC, en cuanto presume la conformidad de las personas humanas cuando su nombre integra la razón social de la persona jurídica privada de la que es miembro); ni adopta una denominación para estas sociedades (vgr. sociedades simples, residuales, informales, imperfectas, etc.), ni exige –como se señaló– la inscripción en el Registro Público (art. 21 de la LGS), resultando por ende que no existen óbices legales en cuanto a cómo deberían inscribirse dichas personas ante este organismo en punto a su denominación.

Por su parte, en cuanto a los efectos jurídicos frente a los acreedores y a este organismo, es de destacar que para las sociedades irregulares y de hecho comprendidas en la Sección IV, resultará de aplicación la responsabilidad por deuda ajena y solidaridad previstas por los arts. 6 y 8 de la Ley de Procedimiento Tributario, tanto para sus directores, gerentes y demás representantes y administradores, como para sus socios –art. 8, inc. a), primer y segundo párrafos–; debiendo atenderse a partir de la reforma, fuera de esos supuestos, a los términos del contrato social –si existiere y se tuviere conocimiento del mismo– referidos a la representación y administración, en tanto resulta oponible a terceros (arts. 22 y 24.2 de la LGS).

En efecto, aun cuando el art. 24 de la LGS prevea la simple mancomunación a la hora de afrontar las deudas sociales, en el caso de las obligaciones fiscales y previsionales cuya recaudación está a cargo de la A.F.I.P., la responsabilidad de los socios será la prevista en el art. 8 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias).

2. “... Si el alcance dado al art. 2 de la norma que se proyecta, se encuentra ajustado a la modificación introducida en la Sección IV del Cap. I, de la Ley 19.550 –Ley General de Sociedades–”.

El artículo proyectado prevé que “Toda referencia a las sociedades no constituidas regularmente y a las de hecho, contenida en las normas vigentes emitidas por esta Administración Tributaria respecto de la solicitud de la Clave Unica de Identificación

Tributaria (C.U.I.T.) debe entenderse referida a los sujetos comprendidos en la Sección IV –De las sociedades no constituidas según los tipos del Cap. II y otros supuestos– del Cap. I de la Ley General de Sociedades 19.550 (t.o. en 1984) y modif.” (nótese que la reforma modificó la denominación de la ley).

Al respecto, cabe señalar que la previsión no amerita observación legal en cuanto, además, se circunscribe a la solicitud de la C.U.I.T.

3. “... Si la documentación requerida a los fines de la inscripción de los menores de edad, de los sujetos con capacidad restringida y de las personas jurídicas dispuestas por la Ley 19.550 –Ley General de Sociedades–, resulta pertinente en función de lo normado en el Código Civil y Comercial de la Nación”.

Al respecto, y con las limitaciones que imponen los términos genéricos de la consulta, se estima que la documentación requerida en el proyecto de resolución general adjunto, resulta en principio pertinente; en el entendimiento, claro está, que dicho proyecto aún no contempla lo relativo a las sociedades no constituidas regularmente regidas por la Sección IV de la LGS.

No obstante, en cuanto a las previsiones del pto. 5.3, inc. a), art. 3 proyectadas (personas con capacidad restringida o con incapacidad) es de señalar que correspondería referir al “apoyo” en lugar de representante legal –art. 101, inc. c), CCyC–, debiéndose exigir copia certificada de la sentencia que lo designa en todos los casos.

4. “... Si resulta necesaria la inclusión de la figura del ‘administrador extrajudicial’ en la norma proyectada”.

La respuesta a este punto queda sujeta a que se aporten mayores precisiones respecto de la figura del “administrador extrajudicial” al que se refiere la consulta.

5. “... Se estima necesario conocer si las sociedades de hecho e irregulares, tanto comerciales como no comerciales, se encuentran alcanzadas por el Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes (RS), según lo normado en el art. 2 del texto del anexo de la Ley 24.977, texto sustituido por la Ley 26.565, sus modificatorias y complementarias”.

Lo consultado para este punto hace a la competencia del Departamento Asesoría ..., por lo que se estima correspondería darle intervención para que se expida sobre el particular y demás vinculados con sus funciones.