

CIRCULAR EXTERNA NÚMERO 033

(Octubre 14 de 1999)

SEÑORES:

Contadores Públicos, Revisores Fiscales, Representantes Legales de personas jurídicas prestadoras de servicios contables, usuarios de servicios profesionales de Contaduría Pública.

ASUNTO: EJERCICIO DEL CARGO DE REVISOR FISCAL. REQUISITOS, OBLIGACIONES Y ALGUNAS RESTRICCIONES LEGALES.

Con el fin de hacer claridad sobre algunos aspectos ligados al ejercicio del cargo de Revisor Fiscal, la Junta Central de Contadores, en uso de las facultades conferidas por la ley, en especial de las señaladas en los artículos 5o. y 20, ordinal 1o. de la Ley 43 de 1990, se permite impartir las siguientes instrucciones:

ASUNCIÓN DEL CARGO Y CESACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DEL REVISOR FISCAL.

Por expresa disposición legal, la elección del revisor fiscal corresponde siempre al máximo órgano social, el cual, por tanto, debe decidir sobre su remoción. En este sentido, debe advertirse que dentro de las funciones atribuidas a la asamblea general de accionistas, junta de socios o máximo órgano social, se encuentra la de llevar a cabo las elecciones que le corresponden según los estatutos y las leyes, así como fijar las asignaciones de las personas elegidas y removerlas libremente.

Así pues, se debe llevar a cabo el nombramiento del revisor fiscal, con el voto de la mayoría absoluta de la asamblea general, junta de socios, o, como se dijo, del máximo órgano social, en los términos del artículo 204 del Código de Comercio, o en atención a los parámetros establecidos en las normas generales y estatutos del ente, en tratándose de personas jurídicas no sometidas a las disposiciones de la ley mercantil.

Se adquiere entonces, la calidad de revisor fiscal desde el mismo momento de la elección, de tal suerte que su titular puede asumir las funciones propias de su investidura, previa aceptación del cargo mediante documento idóneo, que deberá acompañarse a la solicitud de inscripción de su nombre en la Cámara de Comercio del domicilio social, o ante el organismo competente, cuando quiera que el ente donde se van a prestar los servicios es una entidad sin ánimo de lucro no obligada a registrarse en la Cámara de Comercio. Son pues, el nombramiento y la aceptación, los actos constitutivos de la condición de revisor fiscal, teniendo el registro fines eminentemente declarativos, ante la necesidad de la publicidad como mecanismo idóneo para hacer oponible el nombramiento frente a terceros.

Así mismo, en casos especiales y por virtud de norma expresa, para adquirir la calidad de Revisor Fiscal, se exige la posesión del elegido. En este caso, solo cuando dicha posesión se ha surtido ante el organismo competente, puede el profesional nombrado asumir las funciones propias del cargo, al entenderse que a través del acto de posesión, que se lleva a cabo ante el organismo de control, inspección y vigilancia correspondiente, se deja evidencia de que el elegido cumple los requisitos de idoneidad y experiencia para acceder al cargo.

En tal virtud, a la solicitud de inscripción ante la Cámara de Comercio del domicilio social se debe acompañar, además del documento que demuestre la aceptación del cargo, la evidencia de la posesión, surtida ante el organismo de control respectivo, en caso de haberse previsto esta formalidad especial.

Cumplidos estos presupuestos, asume el revisor fiscal las obligaciones propias de su investidura, las cuales cesan, en los términos del artículo 164 del Código de Comercio, una vez se cancele la inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección, sin que ello excluya la posibilidad de que el ente disponga el levantamiento de la inscripción correspondiente, a pesar de no haberse elegido a quien ha de asumir en lo sucesivo tal función, al no existir norma alguna que disponga lo contrario. En este sentido, la sola presentación de la renuncia no libera al revisor fiscal de las responsabilidades derivadas del ejercicio de la labor de fiscalización, de tal suerte que, como se señaló en precedencia, y con fundamento en lo ordenado en la norma antes aludida, el revisor fiscal queda separado del cargo y liberado de la responsabilidad inherente a su ejercicio, con la inscripción en el registro mercantil de copia del acta del respectivo órgano en donde conste la aceptación de su renuncia, evento en el cual el registro mercantil, que para efectos de la asunción de obligaciones tenía carácter declarativo, cobra poder constitutivo, tal como se ha reconocido doctrinal y jurisprudencialmente.

De esta manera, la separación del cargo sólo podrá producirse a partir de la inscripción en el registro mercantil de la correspondiente decisión, sin que se requiera que el órgano competente haya designado el reemplazo, como ya se explicó. Así, la sola aceptación de la renuncia es suficiente para proceder a la cancelación del nombre del elegido del registro mercantil, quien, de no existir interés por parte del ente para llevar a cabo este trámite, puede hacerlo motu proprio, con el aporte de la constancia de aceptación de la renuncia presentada.

No obstante, debe advertirse que, surtida la aceptación de la renuncia del revisor fiscal o producida su remoción por parte del órgano social competente, se disuelven los vínculos jurídicos del nombrado y, por tanto, desaparecen para el futuro los derechos y obligaciones que tiene para con el ente fiscalizado, situación que no excluye su deber de velar porque se disponga la cancelación de su nombre del registro mercantil.

Sin embargo, se exceptúan de las consideraciones anteriores aquellos eventos en los cuales el máximo órgano social no se reúna para decidir la renuncia del revisor fiscal, quien, además, puede ser desconocido al pretender convocarlo de manera extraordinaria para decidir este asunto. Ante situaciones como ésta, debe el revisor fiscal dejar suficiente evidencia de sus actuaciones dirigidas a hacer efectiva la aceptación de su renuncia y, por ende, la cancelación de su nombre del registro mercantil, quien, además, al mediar esta circunstancia, y previa valoración de su particular situación, podría desligarse de las tareas propias de la revisoría fiscal, de no existir

remuneración o contraprestación económica alguna por parte de su empleador o contratante. Esto, con fundamento en lo preceptuado en el artículo 44 de la Ley 43 de 1990, norma que faculta al contador público para interrumpir la prestación de sus servicios cuando el usuario de los mismos incumpla las obligaciones pactadas, siendo una de ellas, precisamente, la retribución económica.

EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL POR PARTE DE PERSONAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVICIOS CONTABLES.

Este tema se contrae a determinar quién es el revisor fiscal cuando la elección recae en una persona jurídica prestadora de servicios contables, que delega a una persona natural para la materialización de las funciones propias del cargo, así como quién debe asumir en reemplazo del principal, en sus ausencias temporales y definitivas.

Para introducimos en el tema, debemos señalar que el artículo 215 del Código de Comercio prescribe que: *"...El Revisor Fiscal deberá ser Contador Público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones.*

Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo en los términos del artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes".

Recordando que el artículo 12 de la Ley 145 de 1960 corresponde hoy al artículo 4o. de la Ley 43 de 1990, es oportuno fijar sus alcances, en consideración de su texto, así: *"DE LAS SOCIEDADES DE CONTADORES PÚBLICOS. Se denomina sociedad de contadores públicos a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, la prestación de servicios propios de los mismos y de actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley (...)."*

De conformidad con lo dispuesto en las dos normas transcritas, en concordancia con las demás disposiciones orientadoras del ejercicio de la profesión, es claro que no existe precepto alguno que determine la obligación de designar revisor fiscal suplente simultáneamente con el principal, siendo preciso recordar que, tratándose de actividades privadas, los mandatos constitucionales contenidos en los artículos 6o., 84 y, de manera tangencial el inciso primero del artículo 333, es potestativo de la asamblea o junta de socios hacer conjuntamente la elección del revisor fiscal principal y suplente, sin desconocer que conviene llevar a cabo dicha elección en una sola asamblea, para evitar dificultades de orden práctico, en caso de ausencias temporales o definitivas del revisor fiscal elegido como principal.

Ahora bien, cuando quiera que la elección recaiga en personas jurídicas, es claro que, según expresa previsión del artículo 215 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 4o. de la Ley 43 de 1990, se debe designar a una persona natural para cada revisoría, quien será reemplazada en sus ausencias temporales y definitivas por la persona o personas escogidas para asumir, en su orden, las funciones propias del cargo.

Se entiende entonces, que para el caso del ejercicio de la revisoría fiscal por parte de personas naturales, resulta recomendable la elección de su suplente, en aras de garantizar la continuidad en la prestación del servicio. Por su parte, cuando la elección recae en una persona jurídica, corresponde a los órganos de elección de la persona contratante prever los mecanismos que permitan el reemplazo de la persona natural designada para ejercer la revisoría fiscal, en caso de ausencias temporales o definitivas, debidamente comprobadas. De esta manera, cuando se elige como Revisor Fiscal a una persona jurídica, ésta asume la obligación de designar al principal y al número de suplentes necesarios para cumplir la labor encomendada, de conformidad con los parámetros establecidos por el contratante de sus servicios.

Así pues, los nombres de todos los profesionales designados -quien asumirá materialmente las funciones propias de la revisoría fiscal, así como quienes habrán de reemplazarlo, en su orden, en sus ausencias temporales o definitivas-, deben aparecer en el registro público y, para asumir las funciones propias del cargo, será imperioso respetar el orden de inscripción establecido, sin que se pueda concebir por tanto el ejercicio simultáneo de los profesionales escogidos.

Es de anotar también que por el principio de identidad, las personas jurídicas, definidas en el artículo 633 del Código Civil como "*Una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente*", son únicas y diferentes de otras personas jurídicas o naturales, de tal suerte que si el ejercicio de la revisoría fiscal recae en una persona jurídica que nombra a una persona natural para que materialice la función contratada, ésta se considera parte integral de un todo que se forma con la persona jurídica elegida para cumplir la función de fiscalización.

El artículo 215 del Código de Comercio, antes transcrito, en concordancia con el artículo 4o. de la Ley 43 de 1990, dejan en claro que las personas jurídicas que prestan servicios relacionados con la disciplina contable actúan a través de las personas naturales, con quienes, por lo tanto, forman un todo indisoluble, de tal manera que la condición de revisor fiscal se predica tanto de la persona jurídica elegida como de la persona natural designada para realizar la labor encomendada.

En consecuencia, cuando un profesional de la Contaduría Pública actúa como delegado de la persona jurídica elegida como revisor fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de donde se deriva la "responsabilidad personal" y la "responsabilidad social", referida la primera a la persona natural escogida para materializar la función y la segunda a la persona jurídica elegida por el máximo órgano social, siendo una y otra responsables de la labor y a su vez titulares de la investidura del revisor fiscal.

Es conveniente precisar que cuando la persona jurídica nombra a una persona natural para que gestione en su nombre la revisoría fiscal, no por ello deja de tener tal condición, infiriéndose entonces que el contador público, con las características ya anotadas, designado para materializar la función, también adquiere la calidad de revisor fiscal por virtud de su nombramiento, quien, además, actúa en calidad de delegado de la firma elegida por el máximo órgano social para desempeñar las funciones propias del cargo.

Se resalta de esta manera, que las personas jurídicas tienen plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, de tal forma que al contratar, la calidad que les otorga el pacto realizado recae sobre ellas, sin que ello quiera decir que sus socios o delegados, escogidos para desarrollar la labor de fiscalización, se exoneren de la responsabilidad que les atañe, siendo evidente que los dos -persona jurídica elegida y persona natural designada- integran un todo indisoluble, como se expresó en precedencia.

Finalmente, debe recordarse que la extinción de la persona jurídica elegida para el ejercicio de la revisoría fiscal, genera la obligación del ente que contrató sus servicios de convocar a asamblea al máximo órgano social, a fin de escoger a quien ha de asumir las funciones propias de dicho órgano.

IMPROCEDENCIA DEL EJERCICIO SIMULTÁNEO DEL REVISOR FISCAL PRINCIPAL Y SU SUPLENTE.

En consideración a que la función esencial de la revisoría fiscal radica en velar por el cumplimiento de las leyes y los acuerdos particulares (estatutos y decisiones de los órganos de administración), al servir de instrumento responsable del control, inspección y vigilancia de la gestión de la administración, propendiendo porque se tomen las medidas necesarias en garantía de un adecuado funcionamiento del ente, es incuestionable que la esencia misma de las funciones atribuidas al revisor fiscal le exigen dedicación personal y el máximo grado de compromiso en el desempeño de las tareas inherentes a tan especial investidura, siendo por tanto contrario a su espíritu que en forma simultánea ejerzan la función de fiscalización los elegidos como principales y sus suplentes, en el entendido que los segundos sólo podrán atender las funciones propias del cargo, en ausencia temporal o definitiva de los primeros, quienes, además, conocen a fondo la situación particular de la persona jurídica, en virtud del principio de inmediación que orienta su actuación.

Esta Junta, dando alcance a la naturaleza misma de la revisoría fiscal, ha señalado en reiteradas oportunidades que el revisor fiscal elegido como suplente tiene como objetivo suplir las faltas temporales o permanentes del revisor fiscal principal, cargo que debe ser previamente aceptado por los contadores públicos designados y registrados ante el organismo competente.

En consecuencia, al constituirse en objeto de la suplencia el evitar la vacancia de un cargo, como que su función es suplir y no suplantarlo, en aquellas instituciones donde se contemple su elección sólo se podrá concretar la actuación del elegido en eventos de faltas definitivas o temporales del titular del cargo, caso en el cual deberá tomar posesión ante el órgano de inspección, vigilancia y control correspondiente, quedando facultado, a partir de entonces, para ejercer las funciones propias del mismo.

ALGUNAS RESTRICCIONES EN EL EJERCICIO DE LA DISCIPLINA CONTABLE, APLICABLES A PERSONAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PROFESIONALES EN GENERAL Y DE REVISORÍA FISCAL EN PARTICULAR.

Como es bien sabido, los servicios que involucren la disciplina contable, pueden ser ofrecidos por personas naturales en forma directa, o por personas jurídicas que contemplen dentro de su

objeto social tal posibilidad, y que, en los términos previstos por la Resolución 042 de 1999, emanada de la Junta Central de Contadores, en concordancia con la Ley 43 de 1990 y el Decreto Reglamentario 1510 de 1998, se encuentren inscritas ante la Junta Central de Contadores.

Acerca de la posibilidad de que estos entes en forma simultánea, y a través de distintas personas naturales a ellas vinculadas, presten servicios de revisoría fiscal y otros propios de la disciplina contable, tales como contabilidad por outsourcing, auditoría y asesoría tributaria, en forma reiterada la Junta Central de Contadores se ha pronunciado en contra de dicha práctica, por una parte, en consideración de la necesidad de proteger el principio de independencia que garantiza la objetividad e integridad que debe observar el contador público para el cabal cumplimiento de sus funciones, y, en especial, para garantizar que la labor de fiscalización ejercida por el revisor fiscal se encuentre libre de cualquier conflicto de intereses que comprometa la imparcialidad de quien está llamado a dar fe pública de las operaciones y actuaciones del ente a vigilar, y por otra, en salvaguarda del régimen de inhabilidades e incompatibilidades que se encuentra expreso en el Código de Comercio, en la Ley 43 de 1990 y en los estatutos particulares de cada entidad.

La independencia supone una actitud mental que permite al contador público actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones. Por su parte, la objetividad implica el mantenimiento de una postura imparcial en todas las funciones del contador público, de quien se exige total independencia en sus relaciones con la entidad o persona objeto de fiscalización.

Conforme a lo señalado, se considera necesario resaltar lo expresado en otro acápite, donde se determinó que las personas jurídicas que prestan servicios relacionados con la ciencia contable actúan a través de personas naturales, predicándose, entonces, la condición de revisor fiscal tanto de la persona jurídica como de la persona natural designada para desarrollar las funciones propias de este cargo.

En este orden de ideas, y con apoyo en lo preceptuado en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 y el ordinal 3o. del artículo 205 del Código de Comercio, las personas jurídicas contratadas para la prestación de servicios de revisoría fiscal no podrán desempeñar en la misma sociedad o ente económico otro cargo, ni prestar otros servicios profesionales durante el respectivo período, prohibición cuya transgresión dará lugar a que la firma elegida para desarrollar la función de fiscalización responda disciplinariamente ante la Junta Central de Contadores, en presencia de una la presunta violación del régimen de inhabilidades e incompatibilidades.

En igual sentido, y en acatamiento de lo ordenado por el artículo 51 de la Ley 43 de 1990, cuando una persona jurídica haya prestado servicios contables de auditoría, contabilidad por outsourcing o asesoría tributaria, entre otros, deberá rehusarse a aceptar la designación como revisor fiscal en la misma empresa, sus subsidiarias y/o filiales, por lo menos durante los seis(6) meses siguientes a la fecha de cesación de sus funciones.

No se debe olvidar, además, que cuando un profesional de la Contaduría Pública actúa como delegado de la persona jurídica elegida como revisor fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de tal manera que se desconocería la restricción contenida en la Ley Mercantil y en el Código Disciplinario de la profesión contable, al permitir a la misma persona jurídica -actuando a través de su delegado-, asumir de manera simultánea otras funciones en la misma empresa, o, sin dejar transcurrir los plazos previstos en la ley.

Por último, es oportuno recordar a los representantes legales de las personas jurídicas prestadoras de servicios contables que, en los documentos relacionados con el ejercicio de las funciones inherentes a la Contaduría Pública, la firma del responsable debe acompañarse de la razón social del ente contratado, con indicación del número de tarjeta de registro asignado por la Junta Central de Contadores, en los términos de la Resolución 042 de 1999.

Atentamente,

JAIME A. HERNÁNDEZ VÁSQUEZ
Presidente.

JAHV/MRC