



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-0000019

Bogotá, D.C. 11 ENE. 2019

DIAN No. Radicado 000S2019001188
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL Fecha 2019-01-16 12:31:39 PM
 Destinatario Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA SANDRA LILIANA DUARTE CUADROS
 Folios 3 Anexos 0
 COR-000S2019001188

Ref: Radicado 100069371 del 19/10/2018

SJD

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	Revisor Fiscal
Fuentes formales	19-4, 572, 572-1, 573, 580, 589, 599, numeral 5 606 del Estatuto Tributario. Parágrafo del artículo 207 del Código de Comercio.,

Cordial saludo, doctora Sandra Liliana:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En consecuencia, no corresponde a esta Subdirección conceptuar sobre normas que corresponden a la competencia de otros entes del Estado, ni resolver problemas específicos de asuntos particulares.

La consulta que se formula es la siguiente:

La Junta Central de Contadores advierte que en ejercicio de su función de inspección vigilancia, el cargo de Revisor fiscal previsto para algunas de las entidades del sector real, solidarias, cooperativas, fundaciones y/o denominadas ESAL está siendo desempeñado por profesionales ajenos a la contaduría pública, en virtud del parágrafo del artículo 207 del Código de Comercio. En consecuencia, solicita:

1. *Es posible que el revisor fiscal quien firme declaraciones tributarias de entidades del sector real, cooperativas, fundaciones y/o denominadas ESAL ejerza la actividad sin ser contador público?*
2. *En caso afirmativo, ¿puede este profesional ajeno a la contaduría pública firmar y/o*

presentar declaraciones tributarias en calidad de Revisor Fiscal, teniendo en cuenta la prohibición legal establecida en el inciso final del párrafo de artículo 207 del Código de Comercio? Por favor indicar la norma legal que sustenta la respuesta.

Su inquietud se fundamenta en la interpretación del texto subrayado que a continuación se transcribe:

Parágrafo del artículo 207 del Código de Comercio.

“PÁRAGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.”

Respuesta:

En materia de impuestos, obedeciendo al principio de legalidad, el legislador ha establecido de manera especial los sujetos, las actuaciones, las circunstancias y los efectos en donde se requiere la firma de contador público, como de manera enunciativa se expone a continuación:

En los artículos 572 y 573 del Estatuto Tributario se establece las personas que deben cumplir con los deberes formales tributarios de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas. Y, en el artículo 572-1 del mismo ordenamiento tributario, [modificado por el artículo 269 de la Ley 1819 de 2018], *entiende* que la suscripción y representación legal de las declaraciones tributarias podrá ser realizada por los mandatarios y apoderados, “...[S]in perjuicio de la firma de revisor fiscal o contador, cuando exista la obligación de ella ...”.

El artículo 580 *Ibidem*, no considera cumplido con el deber de presentar declaración tributaria, en los siguientes casos: “...d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir con el deber de declarar; o cuando se omita la firma de contador público o revisor fiscal, existiendo obligación legal...”

En el contenido de la declaración de renta, en el numeral 6 del artículo 596 del Estatuto Tributario, se manifiesta:

“... 6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que, de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.

Los demás contribuyentes y entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa o entidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a 100.000 UVT.

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o

"8.7. DESCRIPTOR: Disposiciones generales

¿Es obligatorio para las entidades sin ánimo de lucro tener revisor fiscal?

El artículo 3 del Decreto Reglamentario 1529 de 1990 indicó que los estatutos de las entidades debían contener: (i) el objeto o finalidad expresando que eran una entidad sin ánimo de lucro y (ii) un Revisor Fiscal para las fundaciones o instituciones de utilidad común.

Posteriormente, fue promulgado el Decreto Ley 2150 de 1995 donde el artículo 40 instauró que para el reconocimiento de la personería jurídica de las organizaciones civiles, las corporaciones, las fundaciones, las juntas de acción comunal y de las demás entidades privadas sin ánimo de lucro, deben constituirse por escritura pública o documento privado, que debe contener unos requisitos, entre otros, el del numeral 10 del artículo 40 *ibidem*- que dice, [...] Las facultades y obligaciones del Revisor Fiscal, si es del caso. [...].

En este caso, entre el Decreto Reglamentario 1529 de 1990 y el Decreto Ley 2150 de 1995 existen disposiciones normativas contrarias, dado que el primer decreto establece la obligación de tener revisor fiscal y el último decreto en mención señala que sólo habrá lugar a tenerlo si es del caso.

Sobre el particular, la jurisprudencia del Consejo de Estado (Sentencia de la Sección Tercera No. 50430 del 2016 del Consejero Ponente Hernán Andrade Rincón), frente a este punto señala que en el ordenamiento jurídico nacional existen tres criterios para la solución de las antinomias o conflictos de leyes: i) el jerárquico, ii) el temporal y iii) el de especialidad y realiza las siguientes precisiones:

"El criterio jerárquico parte del hecho de que no todas las leyes tienen el mismo rango, tal y como se desprende del propio texto de la Constitución Política (arts. 151, 152 y 341, entre otros) y de la profusa jurisprudencia de la Corte Constitucional (lex superior derogat inferiori). En el caso concreto, tanto la Ley 678 de 2001 como la Ley 1437 de 2011 son de rango ordinario y, por lo tanto, del mismo nivel jerárquico, razón por la que el citado instrumento no es pertinente para resolver el conflicto.

El segundo criterio se apoya en la máxima según la cual la ley posterior deroga la anterior (lex posterior derogat priori), regla que acentúa el tiempo de expedición de la norma porque en este caso se privilegia la aplicación de la disposición promulgada con posterioridad.

Por último, el tercer criterio determina que la ley especial prima sobre la general (lex posterior derogat priori). En este caso se privilegia el contenido de la norma, así, cuando el conflicto se plantea entre una norma de carácter general y una especial, se aplicará la última."

Para el caso materia de análisis este despacho considera viable aplicar el *criterio jerárquico* de las normas señalado en la jurisprudencia citada, dado que el Decreto 2150 de 1995 tiene rango de ley y el Decreto 1529 de 1990 es reglamentario.

Así las cosas, se concluye que las entidades sin ánimo de lucro por el solo hecho de su constitución no estén obligadas a tener la figura de revisor fiscal, salvo que haya una disposición normativa que la obligue a tenerlo o que por voluntad propia ellas lo determinen en sus estatutos."

Finalmente, en cuanto a los efectos de la firma de contador el artículo 581 del citado Estatuto Tributario, establece:

"Artículo 581. efectos de la firma del contador. Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo

revisor fiscal que firma la declaración.”

Según el 599 del Estatuto Tributario la declaración anual de ingresos patrimonio deberá contener la firma de revisor fiscal, cuando se trate de entidades obligadas a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio deban tener revisor fiscal.

Además, el numeral 5º del artículo 606 del Estatuto Tributario, contiene la obligación de la firma de revisor fiscal cuando se trate de agentes retenedores obligatorios a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes estén obligados a llevar libros de contabilidad.

En relación con las cooperativas, el artículo 19 – 4 del Estatuto Tributario, establece una tributación especial sobre renta de las cooperativas y la Ley 79 de 1988, en los artículos 41 y 42 dice:

“Artículo 41. Por regla general la cooperativa tendrá un Revisor Fiscal con su respectivo suplente, quienes deberán ser Contadores Públicos con matrícula vigente; el Departamento administrativo Nacional de Cooperativas podrá eximir a la cooperativa de tener Revisor Fiscal cuando las circunstancias económicas o de ubicación geográfica o el número de asociados lo justifiquen.

Artículo 42. El Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas podrá autorizar que el servicio de Revisoría Fiscal sea prestado por organismos cooperativos de segundo grado, por instituciones auxiliares del cooperativismo, o por cooperativas de trabajo asociado que contemplen dentro de su objeto social la prestación de este servicio a través de Contador Público con matrícula vigente”.

En materia probatoria, los libros de contabilidad llevados en debida forma constituyen prueba a favor del contribuyente (Art. 772 del E.T.) Y, según el artículo 777, “cuando se trate de presentar pruebas ante la administración, serán suficientes las certificaciones de contadores y revisores fiscales”.

Por otra parte, el Capítulo VIII del Código de Comercio señala a las sociedades que tienen la obligación legal de tener revisor fiscal, y en el mismo capítulo el artículo 215 se manifiesta que: “El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.”

Por su parte en el artículo 2.2.2.21 la Circular Externa 002 del 23 de noviembre de 2016, proferida por la Superintendencia de Industria y Comercio sobre el control de legalidad de la Entidades sin ánimo de Lucro establece que las Cámaras de Comercio se abstendrá de registrar las entidades sin ánimo de lucro, cuando no expresen el nombre de la persona que va a desempeñar el cargo de revisor fiscal si alguna norma especial lo exige o si fue creado en los estatutos.

Por último, para el caso de reconocimiento de las personerías jurídicas según el Decreto reglamentario 1529 de 1990 y el Decreto Ley 2150 de 1995, la Dirección de Gestión Jurídica en su análisis sobre la obligatoriedad de tener revisor fiscal, en el numeral 8.7 del Concepto Unificado Número 481 del 27 de abril de 2018, para Entidades sin Ánimo de Lucro, concluyó que las entidades sin ánimo de lucro tendrán la obligación de tener revisor fiscal solo cuando una disposición legal le obligue a tenerlo o que por voluntad propia ellas lo determinen en los estatutos. Dice el concepto:

con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.

2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.

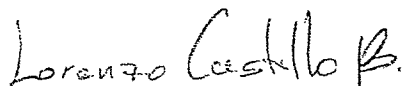
3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.

En el caso en concreto, bajo el marco normativo anterior, para la presentación de las declaraciones y demás documentos ante la administración de impuestos solo es posible exigir la firma de contador público o revisor fiscal en el evento que sea legalmente obligatorio. Por el mismo motivo, no podrá exigirse la firma del revisor fiscal si no existe una disposición legal especial que lo requiera.

Para mayor ilustración se anexa el punto 8.9 del Concepto Unificado 481 de 2018.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección Gestión Jurídica

UAE. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Carrera 8 # 6C-38 Edificio San Agustín Piso 4o

Bogotá D.C.

Tel 6079999

Proyectó: Enrique Guerrero R.

