

En consecuencia, no puede sostenerse desde el punto de vista jurídico que la revisoría fiscal y la auditoría externa desempeñen las mismas funciones y, por consiguiente, que el alcance de las responsabilidades que a ambas competen sea el mismo". (Supersociedades, Circ. 05, sep. 19/89).

**[§ 1397] DOCTRINA.—Diferencias entre el auditor interno y el revisor fiscal.** "Teniendo en cuenta (...) las características y funciones de ambas instituciones podemos concluir:

—El cargo de revisor fiscal ineludiblemente debe ser ejercido por contador público debidamente autorizado conforme lo establece la ley. En cambio, el auditor interno puede carecer de tal calidad y ejercer cualquiera otra profesión que, de acuerdo con las necesidades que pretenda llenar la administración, resulte aconsejable.

—El revisor fiscal en el régimen societario contemplado en el estatuto comercial, así como en organismos sin ánimo de lucro, depende exclusivamente del órgano que lo elige, llámese asamblea general o junta de asociados, rinde cuentas a la sociedad o ente económico en las reuniones respectivas y cumple funciones expresamente determinadas en este ordenamiento, mientras el auditor interno depende, en principio, del representante legal o máximo directivo del organismo, vale decir que depende de la administración quien le fija su funciones.

—El revisor fiscal no coadministra y por el contrario tiene una total y absoluta independencia con la administración de la sociedad. El auditor interno participa en la administración ya que puede servir de apoyo a los directivos en la toma de decisiones". (CTCP, Conc. 07, feb. 15/2007).

**[§ 1398 a 1400] Reservados.**

### ELECCIÓN DEL REVISOR

**[§ 1401] ART. 204.—**La elección de revisor fiscal se hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios.

En las comanditarias por acciones, el revisor fiscal será elegido por la mayoría de votos de los comanditarios.

En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos (§ 1045, 1051).

**[§ 1402] DOCTRINA.—Revisor fiscal en sociedades de economía mixta.** "En las sociedades de economía mixta en las que deba funcionar la revisoría fiscal por darse alguno de los presupuestos contenidos en el artículo 203 del Código de Comercio o en el parágrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, el revisor fiscal respectivo debe ser designado y ejercer sus funciones en los términos señalados en el código citado, cualquiera sea el porcentaje de participación de aportes públicos en el capital de la compañía y sin importar el nivel nacional, departamental o municipal de la misma, lo que implica que la elección de dicho funcionario deba hacerse siempre por la asamblea general de accionistas o junta de socios, a la cual corresponde ejercer tal facultad en forma libre, exclusiva e indelegable, según se infiere de los artículos 187 numeral 4º y 204 del estatuto mercantil.

En todo caso, debe quedar perfectamente claro que el funcionamiento de la revisoría fiscal debe darse sin perjuicio de la vigilancia de la gestión fiscal que ejerce la Contraloría General de la República en este tipo de entidades, conforme a las normas constitucionales y legales mencionadas (L. 42/93, art. 21)". (Supersociedades, Ofi. 220-21427, oct. 6/93).

**[§ 1402-1] DOCTRINA.—Suplentes del revisor fiscal.** "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 (...). 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". (JCC, Circ. Externa 33, oct. 14/99).

### INCOMPATIBILIDADES

**[§ 1403] ART. 205.—**No podrán ser revisores fiscales:

1. Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;

2. Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero, auditor o contador de la misma sociedad, y

3. Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo (§ 1643 y ss.).

### OTRAS INCOMPATIBILIDADES

**[§ 1404] L. 43/90.**

**ART. 50.—**Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, revisor fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

**[§ 1405] L. 43/90.**

**ART. 51.—**Cuando un contador público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o revisor fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.

**[§ 1406 a 1410] Reservados.**

**[§ 1411] DOCTRINA.—Incompatibilidades de las personas jurídicas que prestan servicios profesionales en contaduría.** "Acercas 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 de

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 (...).

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 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". (JCC, Circ. Externa 33, oct. 14/99).

[§ 1412] Reservado.

[§ 1413] DOCTRINA.—No es posible ser auditor interno y revisor fiscal. "La auditoría interna es un cargo creado por la empresa que tiene como fin primordial lograr un mayor control sobre las distintas dependencias de ésta. Su naturaleza de cargo implica que se encuentra bajo dependencia de la administración, formalizada ésta por un vínculo laboral. De allí que se afirme que el auditor interno es un empleado de la empresa.

En virtud de lo establecido por el artículo 205, numeral 3º del Código de Comercio, y que la auditoría interna se considera un cargo, empleo, dignidad u oficio por existir un vínculo laboral entre el auditor interno y la sociedad para la cual trabaja, este despacho considera que existe incompatibilidad en el desempeño del cargo de auditor interno y el de revisor fiscal para el mismo período, en una misma sociedad o en alguna de sus subordinadas". (Superbancaria, Ofi. OJ-135/85).

[§ 1414] DOCTRINA.—La misma persona puede ser revisor fiscal en la matriz y en la subordinada. "El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (...) señaló: "... el legislador cuando habla de que no podrán ser revisores fiscales "Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo" y que "Quien haya sido elegido como revisor fiscal no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo", lo que quiere decir es que la misma persona sí puede ser revisor fiscal en la matriz y en la subordinada; la incompatibilidad está dada para el desempeño de cargos diferentes al de revisor fiscal. Las expresiones *cualquier otro cargo* y *ningún otro cargo* han de entenderse que se refieren a cargos diferentes al de revisor fiscal y no al mismo cargo; si esto no fuese así, el legislador hubiese sido tajante y la redacción sería diferente, y diría simplemente *cualquier cargo* o *ningún cargo*, que si son prohibiciones absolutas; mientras que como se lee del texto de la norma se concluye que la prohibición es relativa, pues admite una excepción cual es la del mismo cargo, que no se encuentra involucrada dentro del concepto de otro cargo, y por ende sí lo puede desempeñar la misma persona" (Ofi. CCTCP-143, nov. 24/97).

**Posición de esta superintendencia:** Esta superintendencia, luego de un análisis minucioso de cada uno de los anteriores pronunciamientos, así como de las diferentes consultas efectuadas sobre el tema, coincide con las apreciaciones (...) mencionadas, y por ende comparte las conclusiones a que han llegado, en el sentido de que no existe prohibición para que quien se desempeñe como revisor fiscal de la so-

ciudad matriz lo sea de la filial o subsidiaria. Lo expuesto, no obstante a que en ocasiones anteriores había sostenido una tesis contraria (...).

Por último, considera esta superintendencia que con el fin de que el revisor fiscal pueda actuar con juicio profesional y evitar conflicto de intereses, es necesario que tenga siempre presente la responsabilidad y compromiso que adquiere al asumir este cargo en cada una de las compañías, ello sin perjuicio de la vinculación económica que exista entre las sociedades a las cuales fiscaliza. Por lo tanto debe tener en cuenta que el trabajo que realice en la matriz debe gozar de total independencia del que desarrolle en la subordinada, debiendo, en consecuencia, en cada una de ellas actuar con sujeción a las normas de auditoría de general aceptación en Colombia, cumplir a cabalidad con las normas de ética profesional y acatar las normas legales en general. En conclusión, no puede condicionar el trabajo que realice en la matriz, en ejercicio de sus funciones, con el que lleve a cabo en la subordinada o viceversa, en razón a que cada uno de estos entes económicos constituyen personas jurídicas totalmente independientes" (Supersociedades, Ofi. 125-70386, dic. 31/97).

**NOTA:** Concepto reiterado en los oficios 220-127263 de diciembre 27 de 2009 y 220-100932 de noviembre 21 de 2012.

[§ 1415] Reservado.

[§ 1416] DOCTRINA.—Pueden pactarse incompatibilidades adicionales. "Las incompatibilidades previstas en el artículo 205 aludido, por estar contenidas en una norma de carácter imperativo no puede dejarse de aplicar en ninguno de los casos en que legal, estatutaria o potestativamente la sociedad tenga revisor fiscal. Ahora bien, por no existir disposición legal que lo impida, considera este despacho que contractualmente, esto es, en los estatutos sociales pueden pactarse otras incompatibilidades adicionales a las consagradas en la ley, especialmente en aquellos entes societarios en que la existencia del revisor fiscal no obedece a un mandato legal". (Supersociedades, Ofi. SL-17135, sep. 2/87).

[§ 1417] DOCTRINA.—Reelección para el período siguiente. "La posición del Consejo Técnico ha sido clara en manifestar que no existe restricción para que un revisor fiscal saliente en una empresa, bien se trate de persona natural o jurídica, sea nombrado por la junta de socios o por la asamblea general, para ejercer el mismo cargo durante el período siguiente.

Lo anterior se fundamenta en que el ejercicio de la revisoría fiscal conserva la naturaleza de sus labores de control y vigilancia a través de los diferentes periodos de la vida de la empresa, lo cual permite que dichas labores sean ejercidas por la misma persona natural o jurídica durante periodos seguidos, pues dicha situación no genera conflicto de intereses, que configure causal de inhabilidad de las contempladas en la ley para el ejercicio de la revisoría fiscal". (CTCP, Conc. 109, jul. 23/2007).

[§ 1418] Reservado.

## PERÍODO Y REMOCIÓN

[§ 1419] ART. 206.—En las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión (§ 1331).

**NOTA:** La Superintendencia de Sociedades está facultada para remover los revisores fiscales de las sociedades controladas (L. 222/95, art. 85, num. 4º). Además, en los procesos de insolvencia el juez competente —ya sea la misma superintendencia o el juez civil del circuito— también puede ordenar la remoción del revisor fiscal, según lo regulado en el numeral 9º del artículo 5º de la Ley 1116 de 2006 (§ 8521).

[§ 1420] JURISPRUDENCIA.—Remoción abusiva del revisor fiscal. "Cuando quiera que la asamblea de accionistas haya dejado atrás la confianza en su revisor fiscal o estime, sin