

Bogotá D. C., 21 de septiembre de 2007
OFCTCP / 0078 / 2007

CONCEPTO N° 025 / 2007

Señor(a):

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 31 de marzo de 2006
Temas: Inhabilidades del revisor fiscal

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

CONSULTA (Textual):

"LA FIRMA ASESORES TRIBUTARIOS E.U. CON NIT. 805.017.922-0 DEBIDAMENTE INSCRITA ANTE LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES MEDIANTE LA RESOLUCIÓN N° 104 DE JULIO 25 DE 2002 Y NÚMERO DE REGISTRO 766 HA SIDO SELECCIONADA PARA PRESTAR SUS SERVICIOS DE REVISORÍA FISCAL A LA SOCIEDAD INVERSIONES LOS OLIVAS LTDA., CON NIT. N° 891.901.779-8.

EL CONSTITUYENTE Y REPRESENTANTE LEGAL DE ASESORES TRIBUTARIOS E.U., EL SUSCRITO CONTADOR PÚBLICO GUSTAVO ADOLFO GONZÁLEZ LOZANO CON C.C. N° 80.380.298 DE BOGOTÁ Y CON MATRICULA PROFESIONAL N° 84599-1, SE DESEMPEÑA COMO SOCIO GESTOR PRINCIPAL PERO SIN PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL DE LA SOCIEDAD GONZÁLEZ Y SAAVEDRA Y CIA S.C.S. CON NIT. 805.026.187-1 LA CUAL

POSEE CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL EN INVERSIONES LOS OLIVOS LTDA. DEL 5.886% SIN VINCULACIÓN ECONÓMICA.

CONFORME A LO ANTERIOR, COMEDIDAMENTE DESEO SABER SU CONCEPTO EN LO REFERENTE A LA POSIBLE EXISTENCIA DE ALGUNA INHABILIDAD POR PARTE DE ASESORES TRIBUTARIOS E.U. PARA DESEMPEÑAR EL CARGO DE REVISOR FISCAL DE INVERSIONES LOS OLIVOS LTDA. ADJUNTO CERTIFICADOS RECIENTES DE EXISTENCIA Y REPRESENTACIÓN LEGAL DE LAS TRES PERSONAS JURÍDICAS MENCIONADAS.”

RESPUESTA:

Como es de todos conocido, la interpretación y aplicación de las normas que establecen limitaciones, como es el caso de aquellas que contemplan inhabilidades o incompatibilidades para el ejercicio de cierto cargo o actividad, es de carácter restrictivo, vale decir, que la causal que ocasione el correspondiente impedimento debe estar expresa y taxativamente señalada en la Ley, de manera tal que, en estos casos, no son de recibo interpretaciones analógicas o extensivas de la norma que se pretenda aplicar.

Hecha la precisión que antecede, establecemos que en el caso materia de consulta, un contador público que ha constituido y representa legalmente una empresa unipersonal de contadores, es socio, en calidad de gestor, y por ende representante legal de una sociedad en comandita simple matriz que, a su vez, es socia de una sociedad de responsabilidad limitada subordinada que, por decisión de la junta de socios, designó a la empresa unipersonal del profesional consultante para ejercer la revisoría fiscal.

Al efecto, resulta pertinente analizar el Artículo 205 del Código de Comercio, disposición que establece:

“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 ó 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 tiempo respectivo.” (Resaltado fuera del texto original)

De acuerdo con el numeral 1º de esta disposición, está vedado el ejercicio de la revisoría fiscal a quienes sean asociados de una compañía o de sus subordinadas y, también, a quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz, prohibición que, aplicada al caso consultado, no parece presentar coincidencia exacta, pues si bien el consultante es directamente asociado de la sociedad matriz de la cual informa es socio gestor y ésta última condición le impone la calidad de representante legal de la sociedad, la designación de la revisoría no recayó personalmente en cabeza del consultante, sino de la persona jurídica que él creó bajo la forma de una empresa unipersonal, lo que indicaría la inexistencia de una inhabilidad o incompatibilidad para la empresa unipersonal en cuanto al ejercicio de la revisoría fiscal analizada.

Por otra parte, de los hechos relatados en la consulta no se desprende que la empresa unipersonal del consultante sea consocia de los administradores y funcionarios directivos, el cajero, auditor ó contador de la sociedad para la cual fue designada revisora fiscal, lo cual aleja la posibilidad de aplicar la prohibición establecida en el numeral 2º del citado Artículo 205.

No obstante lo anterior, conviene señalar que Ley 43 de 1990, por la cual se reglamenta la profesión del Contador Público, consagra su Título Segundo a la regulación de las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, acápite que incluye la previsión del Artículo 50, disposición que establece:

“Artículo 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.**” (Resaltado fuera del texto original)

Esta disposición es un desarrollo de los principios de ética aplicables al ejercicio profesional del contador público consagrados en el Artículo 37 de la misma Ley 43, disposición que ordena:

“Artículo 37. En consecuencia, el Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean éstas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos, los siguientes principios básicos de ética profesional:

- 1. Integridad.**
- 2. Objetividad.**
- 3. Independencia.**
4. Responsabilidad.
5. Confidencialidad.
6. Observaciones de las disposiciones normativas.
7. Competencia y actualización profesional.
8. Difusión y colaboración.
9. Respeto entre colegas.
10. Conducta ética.

(...).” ((Resaltado fuera del texto original)

La misma norma define más adelante los conceptos de “objetividad” e “independencia” a los cuales expresamente hace precisa referencia el precitado Artículo 37 de la Ley 49 de 1990, los cuales comentamos enseguida:

En relación con la “Objetividad”, puntualiza el numeral 37.2:

“37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.”

Dado que el desempeño de la revisoría fiscal implica, entre otras actividades,

dictaminar u opinar sobre los estados financieros de la entidad, quien se encargue de ella deberá actuar con entera imparcialidad y ausencia de prejuicios como los que, eventualmente, pueden surgir por la evidente relación que se presenta en el caso analizado entre el profesional que eleva la consulta y las actuaciones de la sociedad revisada, pues si bien éste actúa investido de la ficción legal que le otorga la empresa unipersonal, resulta inocultable que el alma y nervio de dicha empresa es justamente la persona natural única que la conforma,

Y es que, como lo ha señalado previamente este organismo, la figura de la empresa unipersonal se incluyó en nuestra legislación como un instrumento para separar el patrimonio personal del empresario, de aquel que destina a la actividad comercial, pues la responsabilidad limitada es un instrumento útil para el comercio puesto que incentiva su desarrollo mediante la realización de actividades cuyo riesgo se asume con la parte del patrimonio destinada en forma volitiva a una finalidad de lucro y no con aquella con la cual se pretende mantener la estabilidad de la persona y de su familia, a la vez que puede resultar más interesante para los acreedores conocer que sus deudas están respaldadas con unos bienes determinados que no se van a ver afectados por las deudas personales de su titular.¹

Así pues, con la expedición de la Ley 222 de 1995, hoy, por expresa disposición de sus artículos 71 a 81 es posible hablar de la empresa unipersonal, figura que permite *“...que una persona natural o jurídica que reúna las calidades requeridas para ejercer el comercio podrá destinar parte de su activos para la realización de una o varias actividades de carácter mercantil... La Empresa Unipersonal, una vez inscrita en el registro mercantil, forma una persona jurídica...”*.

Por lo tanto, lo que se debe aquilatar es que, siendo el patrimonio uno de los atributos legales de la personalidad, la constitución de una nueva persona jurídica es la única vía para justificar la existencia de un nuevo patrimonio, tal como ocurre con la figura de la empresa unipersonal, pues por medio de ella un individuo opta por la creación de un sujeto nuevo al cual le asigna los bienes de su patrimonio que considera adecuados para la realización del objeto señalado. Sin embargo, este efecto económico y comercial no puede considerarse como un desentendimiento, de hecho imposible, entre las percepciones, sensibilidades y concepciones que de suyo comparten el individuo y el comerciante, facetas de una misma persona natural, más allá de la conveniente escisión de su patrimonio, que pueden distorsionar la objetividad de quien ejerce la revisoría fiscal.

¹ VARGAS AMAYA, Jeaneth. “La empresa unipersonal”. Foro sobre el nuevo Código de Comercio. Cámara de Comercio de Bogotá, Feb./96.

Por su parte, el numeral 37.3 señala lo que debe entenderse por la necesaria independencia que debe primar en las actividades del revisor. El citado numeral dispone:

*“37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público **deberá tener y demostrar** absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.” ((Resaltado fuera del texto original))*

Al igual que la “objetividad”, la “Independencia” es un elemento que, conforme a la norma transcrita, el Contador Público deberá tener y demostrar. De allí que cobre particular relevancia el sempiterno principio de “Integridad” al cual nos remite el mismo numeral 37.2 que comentamos, principio que se encuentra definido en el numeral 37.1 del mismo Artículo 37 de la Ley 43 de 1990 en los siguientes términos:

“37.1 Integridad. El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia. Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, puedan tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de un realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.”

No puede perderse de vista que la finalidad para la cual fue creada la Revisoría Fiscal fue descrita por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el Pronunciamiento No. 7, documento en el cual expresó que esta figura surgió “para que unos profesionales idóneos, de aquilatada honradez, integridad y responsabilidad, investidos de la representación permanente de los inversionistas, la comunidad y el gobierno, les informaran regularmente cómo había sido manejada la entidad, cómo han funcionado los controles, si los administradores cumplen con sus deberes legales y estatutarios, y si los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la entidad y sus resultados”.

Así que la Ley concibió la vigilancia societaria privada representativa en cabeza

del revisor fiscal, por considerarlo un experto en esta actividad, con atributos y aptitudes acordes a su formación profesional, a su experiencia, a su capacidad para desenvolverse en la vida social y establecer relación con otras personas responsables de la administración empresarial a la cual conoce, comprende, apoya y fiscaliza **de manera objetiva, leal, honesta, independiente, gozando de la confianza pública con que lo ha investido el Estado, captando la credibilidad y el respeto de la sociedad**, en virtud de su aptitud vocacional y específica para la medición, evaluación, análisis e interpretación de los hechos económicos.

En el caso consultado, la empresa unipersonal constituida y representada por el consultante, en principio no se encuentra incurso en alguna de las causales contenidas en el Código de Comercio que taxativamente derivan inhabilidad o incompatibilidad para ejercer el cargo de revisora fiscal de la sociedad subsidiaria que tiene una sociedad matriz en la que uno de sus socios, que es su gestor y representante legal, es, además, el empresario único de la persona jurídica que aspira a ejercer dicha revisoría, pues tal circunstancia no se halla taxativamente señalada con tales efectos en nuestra legislación.

Sin embargo, en opinión del Consejo Técnico, el análisis del problema no debe limitarse a la escueta exégesis de las normas que describen causales de inhabilidad o incompatibilidad, considerando que la condición de socio gestor de la sociedad matriz reviste inocultable relevancia en sí misma ya que, de contera, implica el ejercicio de la representación legal de la sociedad, lo que se traduce en el desempeño de un cargo de tal importancia que quien lo ostenta, se constituye en el “empleado” de vínculo más estrecho con el cual cuenta la compañía, mas allá de si existe o no un contrato laboral que describa la relación vigente entre la sociedad y su representante legal o si su posición obedece o no a su participación económica en la sociedad.

Por lo tanto, este organismo estima que el consultante, frente a una situación como la descrita, deberá acudir a una interpretación sistemática de las normas y, con base en ella, considerar con seriedad y ponderación, a nombre de la empresa unipersonal que el encarna y representa, si ella ha sido requerida para actuar como revisora fiscal de una sociedad con la cual median, directamente o a través de sus socios o funcionarios, *“vínculos económicos, amistad íntima, enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones”*, pues en tal caso, deberá ineludiblemente dar inmediata aplicación al precepto del Artículo 50 de la Ley 43 de 1990 analizado arriba, en el sentido de abstenerse de aceptar tal designación.

Para finalizar, exhortamos al consultante a consultar el Concepto N° 11 emitido por el Consejo Técnico el 14 de septiembre de 2004 que puede encontrarse en la página Web www.jccconta.gov.co, documento que puede complementar lo aquí expuesto.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 05 de septiembre de 2006 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb