



Bogotá D. C., 30 de septiembre de 2004
OFCTCP/0316/2005

CONCEPTO N° 013/2005

Doctor:

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 17 de mayo de 2004

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 001 de 2001 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:

1. PREGUNTA:

“ESTE DESPACHO ELEVÓ CONSULTA A LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES EL PASADO 27 DE ABRIL, SOBRE LA APLICABILIDAD DEL PARÁGRAFO DEL ARTÍCULO 1º DE LA RESOLUCIÓN N° 042 DE 1999, EN EL SENTIDO DE SI ORGANISMOS COOPERATIVOS DE SEGUNDO GRADO Y LAS INSTITUCIONES AUXILIARES DE COOPERATIVISMO O COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO, SÓLO PUEDEN PRESTAR SUS SERVICIOS DE REVISORÍA FISCAL EN EL SECTOR COOPERATIVO, O SI SERÍA FACTIBLE QUE PRESTARAN ESE TIPO DE SERVICIOS EN INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD DE CARÁCTER PRIVADO Y EN EMPRESAS PROMOTORAS DE SALUD DE CARÁCTER COMERCIAL Y MODALIDAD ANÓNIMA.

ASÍ MISMO, ES NUESTRO INTERÉS CONOCER SI UNA EMPRESA UNIPERSONAL CONSTITUIDA POR PROFESIONALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, PUEDE EJERCER EL CARGO DE REVISORÍA FISCAL EN UNA INSTITUCIÓN PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD DE TIPO COOPERATIVO.

AHORA BIEN, TENIENDO EN CUENTA QUE:

1. LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES DIÓ (SIC) TRASLADO EN FORMA DIRECTA A ESA ENTIDAD DE NUESTRA SOLICITUD (ANEXO COPIA), DADA LA FACULTAD EXCLUSIVA ATRIBUIDA A LA MISMA PARA LA EMISIÓN DE CONCEPTOS DE ESTE TIPO;

2. LA SITUACIÓN ANTES REFERIDA SE PRESENTA CON ALGUNA FRECUENCIA EN EL TRÁMITE DE AUTORIZACIÓN DE POSESIÓN DE LOS REVISORES FISCALES DE LAS ENTIDADES SUJETAS A LA INSPECCIÓN, VIGILANCIA Y CONTROL DE ESTA SUPERINTENDENCIA Y,

3. ACTUALMENTE SON VARIAS LAS ENTIDADES QUE SE TIENEN EN ESPERA DE CONOCER DICHO CONCEPTO PARA SURTIRLES EL TRÁMITE CORRESPONDIENTE, SOLICITO DE MANERA COMEDIDA Y CON CARÁCTER URGENTE, DAR PRIORIDAD A NUESTRA SOLICITUD Y EMITIR CONCEPTO LO ANTES POSIBLE, CON EL FIN DE PROCEDER CONFORME A LAS NORMAS VIGENTES Y AL DEBIDO PROCESO.

PARA SU ILUSTRACIÓN Y FINES PERTINENTES, ANEXO COPIA DEL PRONUNCIAMIENTO QUE HICIERA LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES EN ENERO DE 2003, EN RESPUESTA A UNA SOLICITUD SIMILAR ELEVADA POR ESTA SUPERINTENDENCIA.?"

2. RESPUESTA:

2.1. CASO DE LOS ORGANISMOS COOPERATIVOS DE SEGUNDO GRADO Y LAS INSTITUCIONES AUXILIARES DE COOPERATIVISMO O COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO:

2.1.1. Consideraciones de orden constitucional y legal:

Sobre este particular es necesario hacer algunas precisiones relativas al marco constitucional en el cual deben interpretarse las normas que atañen a los organismos del sector solidario, Se destaca el Artículo 58 de la Carta Fundamental, modificado por el Acto Legislativo 01 de 1999, norma en la cual se establece:

“ART. 58 — Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder

al interés público o social.

La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica.

El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.

Por motivos de utilidad pública o de interés social definidos por el legislador, podrá haber expropiación mediante sentencia judicial e indemnización previa. Ésta se fijará consultando los intereses de la comunidad y del afectado. En los casos que determine el legislador, dicha expropiación podrá adelantarse por vía administrativa, sujeta a posterior acción contenciosa administrativa, incluso respecto del precio.” (Resaltado fuera del texto original).

En lo tocante a la obligación que la Carta le impone al Estado en el sentido de proteger y promover las formas asociativas y solidarias de propiedad, la Corte Constitucional en Sentencia C-074 del 25 de febrero de 1993 (Magistrado ponente: Ciro Angarita Barón), expuso importantes consideraciones que estimamos deben tenerse en cuenta para resolver el problema propuesto. Sostiene la Corte:

“La Carta de 1991 consagra, como lo señalan los demandantes, la garantía de nuevas formas de propiedad: la propiedad colectiva y solidaria.

Así, el artículo 58 señala de manera imperativa que el Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.

En el mismo sentido se manifiesta la Carta en su artículo 60, al establecer como principio rector de la actividad pública que el Estado “promoverá, de acuerdo con la ley, el acceso a la propiedad”. Se trata, pues, de un mandato constitucional al legislador para que adopte las medidas que considere oportunas en desarrollo de esta norma fundamental.

En su segundo inciso, al regular la privatización de las empresas del Estado, el mismo artículo señala que se debe ofrecer a los trabajadores, a las organizaciones solidarias y de trabajadores, condiciones especiales para acceder a la propiedad accionaria.

En consonancia con el artículo anterior, el 64 establece la obligación

del Estado de promover el acceso progresivo, en forma individual o asociativa a la propiedad de la tierra y de prestar ciertos servicios públicos a los trabajadores del campo.

También el artículo 333, inciso tercero, consagra como obligación imperativa del Estado, fortalecer las organizaciones solidarias y estimular el desarrollo empresarial.

No cabe duda entonces que fue voluntad del constituyente la de garantizar de manera especial estos tipos de propiedad, tal como se desprende de las normas arriba señaladas.

De otra parte, una lectura de los antecedentes constitucionales de tales normas demuestra también su especial preocupación del constituyente por la protección y estímulo de la propiedad asociativa y solidaria. Así, por ejemplo, en el informe-ponencia para primer debate en plenaria, sobre régimen económico, se lee:

'EMPRESA PRIVADA, SOLIDARIA Y ESTATAL

Las formas de economía solidaria son consideradas como una eficaz alternativa para satisfacer necesidades colectivas apremiantes mediante una distribución democrática de los excedentes, que excluye el afán indiscriminado de lucro, sino también, lo que no es menos valioso, como una pedagogía contra los excesos del individualismo.

Por esa razón, desde hace varios años las más variadas iniciativas han propuesto otorgar garantías constitucionales a las formas de propiedad y economía solidaria.

(...)

En virtud de todo lo anterior, lo que ahora se busca, es pues, darle carta de ciudadanía en la nueva Constitución, al menos en igualdad de condiciones con otras formas de organización económica destinadas también a satisfacer necesidades sociales.

*Más aún, varios proyectos proponen que el texto constitucional ordene que se promueva o estimule la propiedad o economía solidaria. La propuesta se fundamenta en que **no basta con reconocer su igualdad formal, sino que necesita del apoyo***

estatal para superar la condición de debilidad en que, con frecuencia, concurre al mercado frente al vigoroso desarrollo de la empresa privada y estatal, en razón de que esta forma de organización ha sido objeto de discriminación y abandono por parte del Estado.'

*La lectura de los antecedentes y de los respectivos textos constitucionales, evidencian que el constituyente consagró como una obligación especial de los poderes públicos fomentar, fortalecer y proteger estos tipos de propiedad. **El legislador no puede entonces descindir la garantía especial que la Carta otorga a la propiedad solidaria y asociativa: tampoco puede la administración pasar por alto la prioridad en su fomento y protección.** Igualmente, los jueces y especialmente la jurisdicción constitucional, encargada de velar por la integridad de la Carta deben en cumplimiento de sus funciones contribuir dentro de su órbita al logro de tales propósitos".*
(Resaltado fuera del texto original).

De lo expuesto se colige que el deber del Estado de proteger y promover las formas asociativas y solidarias de propiedad, debe reflejarse en concretar igualdad de condiciones con otras formas de organización económica; pero no basta con reconocer su igualdad formal, sino que es necesario el apoyo estatal para superar la condición de debilidad en que concurren al mercado frente a la empresa privada y estatal. Por ello, el legislador no puede entonces desconocer la garantía especial que la Carta otorga a la propiedad solidaria y asociativa: tampoco puede la administración pasar por alto la prioridad en su fomento y protección.

Otra importante disposición constitucional sobre el particular, contentiva de otro derecho fundamental de ineludible aplicación y cumplimiento, es el Artículo 333 de la Carta, el cual forma parte del acápite relativo a la "Libertad Económica e Iniciativa Privada". Este artículo ordena:

"ART. 333.—La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.” (Resaltado fuera del texto original).

Puede apreciarse que esta disposición reitera que el Estado esta obligado a fortalecer las organizaciones solidarias y a estimular el desarrollo empresarial, a la vez se hace especial énfasis en el sentido de que deberá impedir que se obstruya o se restrinja la libertad económica, así como evitar o controlar cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

Hechas las precisiones que anteceden, surge la pertinencia de analizar las disposiciones que en relación con la revisoría fiscal consagra la Ley 79 de 1988, norma a través de la cual se actualizó la legislación cooperativa. A la sazón, encontramos el Artículo 41 que establece la obligación para las cooperativas de contar con revisor fiscal, en los siguientes términos:

“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 (Hoy la Superintendencia de Economía Solidaria) podrá eximir a la cooperativa de tener Revisor Fiscal cuando las circunstancias económicas o de ubicación geográfica o el número de asociados lo justifiquen.”

Por su parte, el artículo 42 *ibídem*, establece:

“Artículo 42 - El Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas (Hoy la Superintendencia de Economía Solidaria) 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.”

Esta disposición establece que el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas -Dancoop-, competencia que hoy recae en la Superintendencia de Economía Solidaria, puede autorizar que el servicio de revisoría fiscal sea prestado por organismos cooperativos de segundo grado, instituciones auxiliares del

cooperativismo o por cooperativas de trabajo asociado que contemplen dentro de su objeto social la prestación de tal servicio. Sin embargo, debe enfatizarse que la ley no estableció impedimento de ninguna naturaleza para el ejercicio de esta actividad de revisoría por una cooperativa en entidad alguna. Más aun, lo previsto en el artículo 42 ibídem es una autorización sin limitaciones de ninguna índole.

Finaliza la citada Ley 79 su regulación en materia de revisoría fiscal con el artículo 43, en el cual se lee:

“Artículo 43 - Las funciones del Revisor Fiscal serán señaladas en los estatutos y reglamentos de la cooperativa y se determinarán teniendo en cuenta las atribuciones asignadas a los Contadores Públicos en las normas que regulan el ejercicio de la profesión, así como en aquellas que exigen de manera especial la intervención, certificación o firma de dicho profesional.

Ningún Contador Público podrá desempeñar el cargo de Revisor Fiscal en la cooperativa de la cual sea asociado.”

Esa norma nos remite, para el caso del revisor fiscal de cooperativas, a la aplicación de las normas generales sobre los contadores públicos, sin que tampoco aquí se evidencie prohibición o limitación alguna para el ejercicio de este cargo en otros tipos de entidad.

2.1.2. La Resolución 042 de 1999 de la Junta Central de Contadores:

La controversia planteada en la consulta en el sentido de establecer si organismos cooperativos de segundo grado y las instituciones auxiliares de cooperativismo o cooperativas de trabajo asociado, sólo pueden prestar sus servicios de revisoría fiscal en el sector cooperativo se suscita del texto del párrafo del Artículo 1°) de la Resolución 042, emitida por la Junta Central de Contadores el 13 de mayo de 1999, disposición en la cual se lee:

“PARÁGRAFO: — En los términos de ley, la prestación de servicios de revisoría fiscal y de auditoría en aquellos aspectos en que se requiere dictamen de estados financieros en calidad de auditor independiente, es privativa de los contadores públicos, personas naturales; de sociedades de contadores públicos debidamente constituidas; de empresas unipersonales constituidas por profesionales de la contaduría pública; y, para el sector cooperativo, de sociedades de contadores públicos, organismos cooperativos de segundo grado, instituciones auxiliares del cooperativismo o cooperativas de trabajo asociado que

contemplan dentro de su objeto la prestación de este servicio.”
(Resaltado fuera del texto original).

La desafortunada redacción del texto precedente impone la necesidad de un ejercicio de interpretación que nos permita extraer su verdadero significado, en armonía con los preceptos constitucionales y legales que en párrafos anteriores hemos comentado. Al efecto, para indagar la verdadera voluntad de la autoridad administrativa al regular la actividad, resulta pertinente mencionar algunos de los considerandos contemplados en la parte motiva de la comentada Resolución 042, en los cuales se lee:

(...)

“3. Que el artículo 4o. de la misma ley, define a las sociedades de contadores públicos como las personas jurídicas que contemplen 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 los servicios propios de los mismos y las actividades relacionadas con la ciencia contable en general, señaladas en la Ley.

4. Que el párrafo primero del artículo 2o. de la Ley 43 de 1990, dispone que ‘Los Contadores Públicos y las Sociedades de Contadores Públicos quedan facultados para contratar la prestación de servicios relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos y bajo su responsabilidad’.

5 Que el artículo 5o. de la misma norma, determina que sin perjuicio de la inspección, control y vigilancia atribuidas a otras entidades gubernamentales, las sociedades de Contadores Públicos están sujetas a la inspección y vigilancia de la Junta Central de Contadores.

(...)

8. Que, además de las sociedades de Contadores Públicos y las empresas unipersonales, otras personas jurídicas, con o sin ánimo de lucro, pueden contemplar dentro de su objeto social el desarrollo de actividades relacionadas con la ciencia contable, o la prestación de servicios inherentes a esta disciplina.

9. Que para los efectos de la Ley 43 de 1990, son actividades relacionadas con la ciencia contable en general, todas aquellas que

implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría y todas las actividades conexas con la función profesional de Contador Público, como asesoría tributaria y asesoría gerencial en aspectos contables y similares, entre otras.

10. Que en virtud del Decreto 1510 del 4 de agosto de 1998, las sociedades de Contadores Públicos y demás personas jurídicas que contemplen dentro de su objeto social el desarrollo de actividades relacionadas con la ciencia contable, o la prestación de servicios inherentes a esta disciplina, deberán inscribirse ante la Junta Central de Contadores y estarán sujetas a su inspección y vigilancia.

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

Como puede observarse, los considerandos transcritos no hacen referencia alguna a limitaciones que no tengan origen constitucional o legal, que puedan aplicarse respecto de ningún tipo de entidad, sin importar la forma asociativa adoptada, lo cual, dicho sea de paso, le está vedado a la Junta Central de Contadores, pues ese organismo no puede establecer requisitos no contempladas en la ley (artículo 48 de la Ley 43 de 1990) para el ejercicio de la contaduría pública.

En concordancia con lo anterior, el inciso primero del Artículo 1°) de la Resolución 042, absteniéndose de introducir cualquier tipo de limitación o requisito no contemplado en la Constitución o la Ley, establece:

“ART. 1°—Las normas contenidas en la presente resolución se aplican a las sociedades de contadores públicos constituidas en los términos del artículo cuarto de la Ley 43 de 1990, a las empresas unipersonales constituidas por contadores públicos debidamente inscritos y a las personas jurídicas en general, con o sin ánimo de lucro, que contemplen dentro de su objeto la realización de actividades relacionadas con la ciencia contable o la prestación de servicios inherentes a esta disciplina.” (Resaltado fuera del texto original).

Lo expuesto, sin perjuicio de que, según el artículo 4° de la ley 43 de 1990, “en las sociedades de contadores públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de contadores públicos y su representante legal será un contador público, cuando todos los socios tengan tal calidad”; requisito que, a no dudarlo, debe ser

cumplido también por entidades del sector solidario, organismos cooperativos de segundo grado y las instituciones auxiliares de cooperativismo o cooperativas de trabajo asociado, constituidos como "sociedad de contadores públicos", vale decir que tienen como objeto principal es la realización de *"actividades relacionadas con la ciencia contable"*, en aplicación al principio constitucional de igualdad del administrado ante la Ley.

Con fundamento en lo anterior, al interpretar el Parágrafo del Artículo 1 de la Resolución 042, cuando en él se lee que *"la prestación de servicios de revisoría fiscal y de auditoría en aquellos aspectos en que se requiere dictamen de estados financieros en calidad de auditor independiente, es privativa de los contadores públicos, personas naturales; de sociedades de contadores públicos debidamente constituidas; de empresas unipersonales constituidas por profesionales de la contaduría pública"* y enseguida hace alusión al *"sector cooperativo, de sociedades de contadores públicos, organismos cooperativos de segundo grado, instituciones auxiliares del cooperativismo o cooperativas de trabajo asociado que contemplen dentro de su objeto la prestación de este servicio"*, lo hace precisamente para destacar que las empresas que adoptan estas formas asociativas también están habilitadas para acceder a la autorización para la prestación de servicios de revisoría fiscal y auditoría, mas allá de que, dadas sus especiales características, los mecanismos de inspección, vigilancia y control de su actividad tengan algunas diferencias respecto de las empresas que toman formas asociativas comerciales.¹

En este orden de ideas, este organismo resalta la conveniencia de aclarar el texto del comentado parágrafo del Artículo 1º) de la Resolución 042 de 1999, a la vez que se aparta de la interpretación que el Director General de la Junta Central de Contadores expresó sobre la norma actualmente vigente en Oficio remitido a esa Superintendencia fechado el 27 de enero de 2004, en cuanto allí se afirma equivocadamente que *"es claro que los organismos cooperativos de segundo grado y las instituciones auxiliares del cooperativismo o cooperativas de trabajo asociado sólo pueden prestar el servicio de revisoría fiscal en el sector cooperativo"*, pues, como lo anotó la Corte Constitucional en providencia arriba transcrita, *"El legislador no puede entonces descindir la garantía especial que la Carta otorga a la propiedad solidaria y asociativa: tampoco puede la administración pasar por alto la prioridad*

¹ En principio, las cooperativas están sometidas a la inspección y vigilancia del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas y las sociedades de contadores públicos a la Junta Central de Contadores, en los términos de los artículos 151 de la ley 79 de 1988 y 20 de la ley 43 de 1990 respectivamente. Como consecuencia, de lo previsto en el art. 151 de la ley 79 de 1988, se entiende que la Junta Central de Contadores puede ejercer la inspección y vigilancia del servicio de revisoría fiscal de las cooperativas que lo prestan. Pero *"la autonomía jurídica y democrática de las cooperativas"* y el deber de evitar congestiones por la doble inspección y vigilancia, impuestos por la norma, permiten entender que el funcionamiento del organismo como cooperativa está asignado al Departamento Administrativo de Cooperativas y como ente facultado para prestar el servicio de revisoría fiscal está sometido a la Junta Central de Contadores; siendo claro también que tales funciones de vigilancia, deben ejercerse independientemente, de manera que el desarrollo de estas actividades no impida la realización de las demás.

en su fomento y protección.”

2.2. CASO DE UNA EMPRESA UNIPERSONAL CONSTITUIDA POR PROFESIONALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA:

Sobre este particular, consideramos que es claro el inciso primero del artículo 1° de la Resolución 042 de 1999 al establecer que *“Las normas contenidas en la presente resolución se aplican a las sociedades de contadores públicos constituidas en los términos del artículo cuarto de la Ley 43 de 1990, a las **empresas unipersonales constituidas por contadores públicos debidamente inscritos** y a las personas jurídicas en general, con o sin ánimo de lucro, que contemplen dentro de su objeto la realización de actividades relacionadas con la ciencia contable o la prestación de servicios inherentes a esta disciplina.”*

Afirmación que se apoya en los considerandos 6 y 7 de la misma Resolución, en los cuales se advierte:

6. Que la Ley 222 de 1995 introdujo la noción de empresa unipersonal, entendida como la persona jurídica que se forma cuando una persona natural o jurídica, que reúna las calidades requeridas para ejercer el comercio, destine parte de sus activos a la realización de una o varias actividades de carácter mercantil, de tal manera que los profesionales de la Contaduría Pública pueden constituir empresas unipersonales para la prestación de servicios inherentes a la disciplina contable.

*7. Que sin perjuicio de que quien constituya una empresa unipersonal contemple como su objeto la realización de actividades de carácter mercantil, **es posible que se prevea también la prestación de servicios propios de la ciencia contable o la realización de actividades relacionadas con la misma..**”* (Resaltado fuera del texto original).

Por lo anterior, no cabe duda de que las empresas unipersonales si pueden realizar actividades de revisoría fiscal o auditoría y recibir autorización oficial para tal fin, sin importar el tipo de ente económico que contrate sus servicios, aclarando que también para este tipo de empresas es indispensable llenar los requisitos del artículo 4° de la Ley 43 de 1990 y demás disposiciones que regulen los requisitos para realizar actividades de esta índole.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 25 de agosto de 2004 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,

RICARDO VÁSQUEZ BERNAL
Presidente