

Bogotá D. C., 11 de diciembre de 2007
OFCTCP / 0118 / 2007

XXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 27 de enero de 2006
TEMA: Firma de Revisor Fiscal en cooperativas

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):

“EL PASADO MES DE MARZO DE 2005, EN LA COOPERATIVA DE LA CUAL SOY ASOCIADA, SE NOMBRÓ UN REVISOR FISCAL, DEBIDO A LA OBLIGACIÓN QUE A LA MISMA LE NACÍA POR SUPERAR EL MONTO DE INGRESOS ESTABLECIDOS EN LAS NORMAS LEGALES VIGENTES, COOPERATIVA QUE POR SU OBJETO SOCIAL NO ESTABA OBLIGADA A ADELANTAR EL TRÁMITE DE POSESIÓN DEL MISMO ANTE EL ENTE DE CONTROL.

DESDE EL MOMENTO DE LA ELECCIÓN A LA FECHA, EN RAZÓN DE QUE LOS MIEMBROS DE LA COMISIÓN VERIFICADORA DEL ACTA DE ASAMBLEA NO LA HAN FIRMADO, YA QUE SE RETIRARON DE LA COOPERATIVA, NO SE HA REALIZADO EL REGISTRO DEL NOMBRAMIENTO ANTE LA CÁMARA DE COMERCIO, ENTE QUE EXIGE EL ACTA DEBIDAMENTE FIRMADA COMO REQUISITO PARA REGISTRAR LAS DECISIONES ALLÍ TOMADAS (DENTRO DE LAS QUE SE INCLUYE EL NOMBRAMIENTO DEL REVISOR FISCAL),

IMPOSIBILITANDO QUE EL REVISOR FISCAL ELEGIDO FIRME LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS (RETENCIÓN EN LA FUENTE, IVA E ICA), AL NO FIGURAR SU REGISTRO EN CÁMARA.

SI BIEN ES CIERTO QUE EL CONTADOR PÚBLICO DE LA COOPERATIVA ES QUIEN VIENE EJERCIENDO LAS FUNCIONES DE CERTIFICACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS, EL REVISOR FISCAL HA TENIDO QUE LIMITAR SU ACTUACIÓN A REALIZAR MENSUALMENTE VISITAS DE AUDITORÍA A LA COOPERATIVA, EMITIENDO COMUNICACIONES DE SU GESTIÓN, ASÍ COMO CERTIFICANDO OTROS CUMPLIMIENTOS LEGALES TALES COMO LOS RELACIONADOS CON LAS CERTIFICACIONES DEL CUMPLIMIENTO EN LA LIQUIDACIÓN Y PAGO DE APORTES PARAFISCALES Y A LA SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL. POR LO ANTERIOR, AGRADECERÍA SU ACLARACIÓN DE LOS SIGUIENTES INTERROGANTES, TENDIENTES A DAR CUMPLIMIENTO A LAS DISPOSICIONES VIGENTES TANTO POR PARTE DE ESE PROFESIONAL, ASÍ COMO POR PARTE DE LA COOPERATIVA, EN ARAS DE EVITAR INCONVENIENTES FUTUROS CON LOS ÓRGANOS DE VIGILANCIA, CONTROL Y FISCALIZACIÓN.

1.- DADO QUE LOS MIEMBROS DE LA COMISIÓN VERIFICADORA DEL ACTA DE ASAMBLEA YA NO SON ASOCIADOS, SITUACIÓN QUE HA DIFICULTADO SU FIRMA, Y POR ENDE SU REGISTRO ANTE LA CÁMARA DE COMERCIO, CUÁL ES EL MECANISMO AJUSTADO A LAS NORMAS PARA EFECTUAR LOS TRÁMITES PERTINENTES, DÁNDOLE LA LEGALIDAD A LAS DECISIONES TOMADAS EN LA ASAMBLEA, DENTRO DE LAS QUE SE INCLUYE EL NOMBRAMIENTO DEL REVISOR FISCAL?

2.- EL REVISOR FISCAL PUEDE O DEBE FIRMAR LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS, ASÍ NO SE ENCUENTRE REGISTRADO AUN EN LA CÁMARA DE COMERCIO, POR LAS RAZONES MENCIONADAS EN LA PREGUNTA ANTERIOR?

3.- LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE SE HAN PRESENTADO, FIRMADAS POR EL CONTADOR Y NO POR EL REVISOR FISCAL NOMBRADO EN LA ASAMBLEA SE DAN POR NO PRESENTADAS? LA FIRMA DE LAS MISMAS POR PARTE DEL CONTADOR LAS DA POR PRESENTADAS DE ACUERDO A LAS NORMAS Y CONCEPTOS DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA VIGENTE?.

4.- EL REVISOR FISCAL DEBE DESARROLLAR SUS LABORES DE AUDITORIA INDEPENDIENTEMENTE DE SU REGISTRO EN LA CÁMARA DE COMERCIO, EN ATENCIÓN A QUE LA DECISIÓN DEL MÁXIMO ORGANISMO DE LA

COOPERATIVA LO ELIGIÓ LEGÍTIMAMENTE, O DEBE DECLARARSE IMPEDIDO PARA ACTUAR COMO TAL HASTA NO SE CUMPLAN LAS FORMALIDADES DE FIRMA DEL ACTA Y SU REGISTRO ANTE LA CÁMARA DE COMERCIO.

5.- LAS DEMÁS CERTIFICACIONES QUE HA EMITIDO EL REVISOR FISCAL A LOS DIFERENTES USUARIOS DE LA INFORMACIÓN, QUE POR LEY ESTÁN FACULTADOS PARA SOLICITARLE CERTIFICACIONES, TIENEN VALIDEZ LEGAL? EN CASO NEGATIVO NO DEBERÍAN SEGUIR EMITIÉNDOSE HASTA TANTO NO SE HAYA REGISTRADO FORMALMENTE EL REVISOR FISCAL ANTE LA CÁMARA DE COMERCIO.

6.- SI LLEGADO EL CASO DE QUE EL REGISTRO NO SE OBTENGA DURANTE EL PRESENTE AÑO, EL REVISOR FISCAL ESTA OBLIGADO A EMITIR SU OPINIÓN AL CIERRE DEL 31 DE DICIEMBRE DE 2005?"

RESPUESTA:

Como puede observarse, el interrogante 1º se orienta a establecer mecanismos que surgen de la interpretación de normas exclusivamente aplicables al sector cooperativo en cuanto a su administración y legalidad en la toma de decisiones. De igual manera, los interrogantes 2º y 3º planteados en la consulta hacen referencia a la aplicación de disposiciones de carácter meramente tributario

Por esta razón, debemos puntualizar que la misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario, la resolución de conflictos técnicos entre Contadores Públicos y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional.

Es por ello que cuando se contempla entre sus funciones servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública y del desarrollo del ejercicio profesional, tal competencia no puede extenderse al análisis, la interpretación, aplicación o efectos de disposiciones exclusivas para el sector cooperativo o de estirpe meramente tributaria, materias que escapan a la órbita de competencia funcional de este organismo de orientación técnico – contable y que se halla asignada de manera exclusiva y excluyente a las autoridades reguladoras en dichos ámbitos.

Por lo tanto, exhortamos a la consultante a dirigir su pregunta 1º a la Superintendencia de Economía Solidaria y las inquietudes 2ª y 3ª a la Dirección

de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, sin perjuicio de lo cual, le adelantamos que, en relación con la validez de las declaraciones tributarias en casos como el consultado, se ha pronunciado el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta mediante Sentencia emitida dentro del proceso radicado bajo el número 11001-03-27-000-2002-00117-01-13632, con ponencia de la consejera Maria Inés Ortiz Barbosa el 22 de septiembre de 2004.

Similar consideración puede realizarse frente a las restantes inquietudes que se han planteado en relación con el ejercicio de la revisoría fiscal en las cooperativas, en tanto tales entidades cuentan con un organismo que ejerce inspección, vigilancia y control sobre ellas, como es la Superintendencia de Economía Solidaria. Sin embargo, por tratarse de aspectos compartidos en general por las cooperativas y otros entes económicos, resulta viable el pronunciamiento de este organismo.

Empecemos por señalar que no existe disposición que establezca en forma clara y precisa el momento a partir del cual inicia el ejercicio de su actividad un revisor fiscal de una cooperativa. La Ley 79 de 1988, conocida como “Ley Cooperativa”, en el Artículo 158 hace referencia a las normas supletorias que pueden aplicarse en caso de vacíos en los siguientes términos:

“ARTICULO 158. “ Los casos no previstos en esta ley o en sus reglamentos, se resolverán primeramente conforme a la doctrina y a los principios cooperativos generalmente aceptados.

En último término se recurrirá para resolverlos a las disposiciones generales sobre asociaciones, fundaciones y Sociedades que por su naturaleza sean aplicables a las cooperativas”.

De esta norma se colige que, al no existir disposición especial que regule el caso consultado acudiremos a las disposiciones generales sobre asociaciones, fundaciones y sociedades que por su naturaleza sean aplicables a las cooperativas, de suerte que, en materia de revisoría fiscal, lo vacíos normativos pueden resolverse con la normatividad contable comercial.

Así, resulta pertinente mencionar el Concepto 252, del 14 de mayo de 1998 emitido por la Junta Central de Contadores, documento en el cual ese organismo señala que, para ejercer el cargo de revisor fiscal es necesario cumplir los siguientes requisitos:

➡ Ser Contador Público

- Haber sido nombrado por el máximo organismo social
- No estar incurso en causal de inhabilidad
- Aceptar el nombramiento
- **Estar inscrito en el registro mercantil de la Cámara de Comercio del domicilio social.**

Puede advertirse que el numeral cinco (5) del precedente Concepto 252, guarda relación con el artículo 163 del código de Comercio que, en relación con la designación y revocación de administradores y revisores fiscales de las sociedades, establece:

*“ART. 163.-La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino como desarrollo o ejecución del contrato, **y no estará sujeta sino a simple registro en la cámara de comercio, mediante copias del acta o acuerdo en que conste la designación o la revocación.***

Las cámaras se abstendrán, no obstante, de hacer la inscripción de la designación o revocación cuando no se hayan observado respecto de las mismas las prescripciones de la ley o del contrato.

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de votos prescritos en la ley o en el contrato para su designación.”
((Resaltado fuera del texto original))

Así mismo, la Circular Externa N° 033 del 14 de octubre de 1999 de la Junta Central de Contadores, se refiere a la elección, obligaciones, restricciones y requisitos que debe cumplir el Revisor Fiscal para el ejercicio de su cargo, documento en el cual la Junta puntualiza:

“(…) ASUNCIÓN DEL CARGO Y CESACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DEL REVISOR FISCAL.

Por expresa disposición legal, la elección del Revisor Fiscal corresponde siempre al máximo organismo social, el cual, por tanto, debe decidir sobre su remoción. En este sentido, debe advertirse que dentro de las funciones atribuibles a la asamblea general de accionistas, junta de socios o máximo organismo 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, entramándose 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 consecutivos de la condición de Revisor Fiscal, teniendo el registro fines eminentemente declarativo, 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 normas expresas, para adquirir la calidad de revisor fiscal, se exige la posesión del elegido. En este caso, sólo 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 idóneos y experiencia para asumir el 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 (...)

Ahora bien; en lo tocante al caso de las entidades cooperativas y con base en lo señalado en la Circular Externa N° 01 del 16 de enero de 2002, debemos enfatizar que el grupo de entidades cooperativas que no ejercen actividad financiera, no necesita autorización previa para constituirse, ni los miembros de sus órganos de administración, control y vigilancia deben posesionarse ante esta Superintendencia, por lo que no les resultan aplicables las citadas resoluciones 0162, 0201 y 0030 de esta Entidad.

Aclarado lo anterior, resulta necesario definir el tema de la inscripción en las cámaras de comercio de los actos o decisiones de la asamblea general o del consejo de administración (para el caso de las cooperativas) u órgano de administración competente (para las demás entidades solidarias), específicamente en lo relacionado con la elección de "nuevos directivos", el cual, como ya se anotó, no ha sido reglamentado por la legislación vigente. Para llenar ese vacío, resulta necesario acudir a la normatividad prevista en el Código de Comercio, por remisión del artículo 158 de la Ley 79 de 1988.

Al respecto, el artículo 163 del Código de Comercio señala que la designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales está sujeta al registro mercantil, del cual surge la obligación de inscribir su nombramiento o remoción en el mismo.

Igualmente, el artículo 164 *ibídem*, al referirse a la cancelación de la inscripción en el registro mercantil y los casos que no requieren nueva inscripción establece:

*“ART. 164.-Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, **conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.***

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción.” ((Resaltado fuera del texto original)

A su turno, el artículo 442 del citado Código, en relación con las reuniones ordinarias del máximo órgano social, preceptúa:

“ART. 422.-Las reuniones ordinarias de la asamblea se efectuarán por lo menos una vez al año, en las fechas señaladas en los

estatutos y, en silencio de éstos dentro de los tres meses siguientes al vencimiento de cada ejercicio, para examinar la situación de la sociedad, **designar los administradores y demás funcionarios de su elección**, determinar las directrices económicas de la compañía, **considerar las cuentas y balances del último ejercicio**, resolver sobre la distribución de utilidades y acordar todas las providencias tendientes a asegurar el cumplimiento del objeto social.

Si no fuere convocada, la asamblea se reunirá por derecho propio el primer día hábil del mes de abril, a las 10 a.m., en las oficinas del domicilio principal donde funcione la administración de la sociedad.

Los administradores permitirán el ejercicio del derecho de inspección a los accionistas o a sus representantes durante los quince días anteriores a la reunión.” ((Resaltado fuera del texto original)

Las anteriores disposiciones deben interpretarse teniendo en cuenta lo dispuesto en el Artículo 29 del citado Código, disposición donde ese Estatuto consagra las reglas aplicables al registro mercantil en los siguientes términos:

“ART. 29.-El registro mercantil se llevará con sujeción a las siguientes reglas, sin perjuicio de las especiales que establezcan la ley o decretos reglamentarios:

- 1. Los actos, contratos y documentos serán inscritos en la cámara de comercio con jurisdicción en el lugar donde fueren celebrados u otorgados; si hubieren de realizarse fuera de dicha jurisdicción, se inscribirán también en la cámara correspondiente al lugar de su ejecución o cumplimiento.*
- 2. La matrícula de los comerciantes y las inscripciones no previstas en el ordinal anterior, se harán en la cámara de comercio con jurisdicción en el domicilio de la persona interesada o afectada con ellos.*
- 3. La inscripción se hará en libros separados, según la materia, en forma de extracto que dé razón de lo sustancial del acto, documento o hecho que se inscriba salvo que la ley o los interesados exijan la inserción del texto completo.*

4. La inscripción podrá solicitarse en cualquier tiempo, si la ley no fija un término especial para ello; pero los actos y documentos sujetos a registro no producirán efectos respecto de terceros sino a partir de la fecha de su inscripción.”
((Resaltado fuera del texto original))

Con base en los asertos anteriores, es dable concluir que las inscripciones en el registro mercantil o en el que haga sus veces, pueden tener dos clases de efectos: "constitutivo" y "declarativo".

Tienen efectos constitutivos cuando con el registro se crea una situación jurídica determinada que no existía con anterioridad. Por ejemplo, para el caso de las cooperativas, la personalidad jurídica se obtiene con el registro del acto de constitución en la cámara de comercio del domicilio principal de la entidad y es sólo a partir de tal registro que nace su personería jurídica.

Los efectos declarativos del registro tienen fines de publicidad e implican que el registro es necesario para que el acto o documento inscrito sea oponible ante terceros. Por ejemplo, una reforma estatutaria tiene validez para los asociados a partir de su aprobación por parte del órgano competente de la entidad, pero sólo es oponible frente a terceros, vale decir, ante quienes no ostentan la calidad de asociados, a partir de su inscripción.

Como consecuencia, con fundamento en el anterior entorno normativo, podemos precisar el momento a partir del cual pueden ejercer sus funciones los miembros de los órganos de administración, así como los encargados del control y vigilancia de las cooperativas que no ejercen actividad financiera, pues conforme lo señala la ya citada Circular Externa N° 01 de 2002 emitida por la SuperSolidaria, los nombramientos de los miembros de los órganos de administración, control y vigilancia de las entidades que no ejercen actividad financiera, no requieren que los elegidos tomen posesión previa de sus cargos ante la Superintendencia.

La inscripción ante la cámara de comercio tiene efectos simplemente "declarativos", pues estas personas pueden ejercer sus funciones a partir del nombramiento o designación por el órgano competente de la entidad, nombramiento que se erige como acto constitutivo. Igualmente, el efecto declarativo de la inscripción, en este caso, es para fines de publicidad; esto es, para que sean oponibles dichos actos frente a terceros, lo cual no obsta para que se pierda de vista que es imperativa, en todo caso, la obligación de inscribir inmediatamente en la cámara de comercio los nombramientos.

De manera que los revisores fiscales que no resulten reelegidos deberán proceder de manera inmediata, como es su obligación, a hacer entrega de sus cargos y de los documentos que reposen en su poder a quienes sean elegidos por los órganos competentes, a partir del nombramiento. Igualmente, es imperativo para los administradores realizar toda acción conducente a legalizar mediante el debido registro, las decisiones y nombramientos adoptados por los órganos competentes de la cooperativa, so pena de incurrir en las causales de responsabilidad que la Ley al efecto consagra.

Hechas las precisiones que anteceden, frente a los interrogantes planteados en la consulta que este organismo puede absolver, tenemos:

- En lo tocante a la afirmación según la cual *“el revisor fiscal debe desarrollar sus labores de auditoría independientemente de su registro en la cámara de comercio, en atención a que la decisión del máximo organismo de la cooperativa lo eligió legítimamente”* (Pregunta 4), debemos señalar que le asiste razón a la consultante, en tanto tales funciones se refieran a los asociados, puesto que su nombramiento sólo tendrá efectos para terceros a partir del cumplimiento del requisito de publicidad que se completa con el registro mercantil.
- En relación con las demás *“certificaciones que ha emitido el revisor fiscal a los diferentes usuarios de la información, que por ley están facultados para solicitarle certificaciones”* (Pregunta 5), consideramos que por estar dirigidas, en principio, a usuarios externos de la información que son terceros frente al ente económico, para su validez, deben estar suscritas por el revisor fiscal que aparece en el registro mercantil o su suplente, también debidamente registrado, habida cuenta de que resulta incontrovertible que la cooperativa debe continuar sus actividades normales, entre las cuales, seguramente, será menester contar con certificaciones como las señaladas en la consulta.
- Siguiendo las mismas premisas anotadas frente a la pregunta en el sentido de que, *“si llegado el caso de que (sic) el registro no se obtenga durante el presente año, el revisor fiscal está obligado a emitir su opinión al cierre del 31 de diciembre de 2005”* (Pregunta 6), será necesario que la labor del revisor fiscal elegido que no ha obtenido el registro de su nombramiento, realice su actividad y desarrolle sus funciones de manera íntegra y total, pero siempre enfocada a satisfacer primordialmente las necesidades de los destinatarios internos de la información, vale decir, de los asociados que no pueden considerarse en este caso como terceros.

No obstante, es de suma importancia que toda la información que emita el revisor fiscal en las condiciones anotadas, habrá de contener, de manera visible e inequívoca, la aclaración de la circunstancia de no haberse cumplido la formalidad del registro mercantil de su nombramiento

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 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