

**DESEMPEÑO DEL REVISOR FISCAL EN COMPAÑÍAS RELACIONADAS
(MATRICES Y SUBORDINADAS)
(Concepto No. 147 de Noviembre 26 de 1997)**

CONSULTA

Sobre el tema del desempeño del Revisor Fiscal en compañías relacionadas (matrices y subordinadas).

CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó el siguiente concepto:

A. Hechas las averiguaciones correspondientes sobre los conceptos emitidos en relación con el asunto, se encontró que la Junta Central de Contadores se pronunció sobre el tema, cuyo contenido comparte el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y el cual en su parte pertinente se transcribe a continuación :

“1o. Puede ser la misma persona natural Revisor Fiscal de la matriz y la subsidiaria o subordinada?

2o. La Matriz, Filial, Subsidiaria o Subordinada, pueden nombrar individualmente cada una, como Revisor Fiscal a la sociedad limitada y esta puede designar a contadores públicos diferentes?

ANTECEDENTES

Antes de dar respuesta a la consulta es pertinente examinar los componentes del tema tales como : La reglamentación existente en el Código de Comercio, en la Ley 43 de 1990, especialmente el artículo 51, el examen gramatical, y finalmente de interpretación hermeneútica jurídica, esta última por cuanto los términos de lenguaje utilizados en las normas ofrecen, al lector desprevenido, cierta dificultad en su comprensión.

El artículo 205 del Código de Comercio dice : No podrán ser Revisores Fiscales:

- 1) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas ni en estas, 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. (Subraya fuera del texto)

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. (Subraya fuera del texto)

Artículo 51 de la Ley 43 de 1990. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de Auditor Externo o de Revisor Fiscal de la

misma empresa o de su subsidiaria por lo menos dentro de los seis meses siguientes a la dejación del cargo. (Subraya fuera del texto)

Contador Público, al tenor literal del artículo 1o. de la Ley 43 de 1990, es la “...persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general...”.

Contador, evocando el cargo al cual puede acceder el profesional de la contaduría, es quien en la empresa o ante la persona natural se encarga de sentar los registros en los libros. La Real Academia de la Lengua Española, lo define como el encargado de llevar la cuenta y razón de la entrada y salida de caudales, tenedor de libros.

Tenemos entonces que la connotación contador vale tanto para lo general, que es la profesión, como para lo particular, que es el cargo.

Revisoría Fiscal : Definición acogida por la Junta Central de Contadores “...es el órgano de vigilancia absoluta de la persona jurídica o de la sucursal de sociedad extranjera que estará bajo la dirección de un Contador Público, por ministerio de la ley y por motivos de interés público...”. El Revisor Fiscal es por excelencia y conveniencia Contador Público.

TESIS

En múltiples ocasiones el Tribunal ha dicho que cuando quiera que se aborda el Tema de la Revisoría Fiscal ha de examinarse bajo los preceptos de la independencia mental y de criterio que exige el desempeño del cargo, elementos que son considerados pilares básicos de su ejercicio, pues de lo que se trata es de valorar la objetividad que pueda o no conservar un profesional frente al ente destinatario de sus servicios.

El órgano de la Revisoría Fiscal y su titular son autónomos frente a la Administración y es justamente por virtud de esa autonomía que el Estado ha delegado en su cabeza la responsabilidad de ser guardianes tanto de los bienes sociales como de los suyos propios.

Tenemos entonces que la Revisoría Fiscal es el órgano de vigilancia absoluta del ente, cualesquiera que sea su naturaleza jurídica, con estas especiales connotaciones : 1) que lo nombra y remueve la Asamblea o Junta de Socios; 2) que debe rendir sus informes ante estos órganos; 3) que puede vincularse mediante contrato de trabajo o bajo la modalidad de prestación de servicios, 4) que es erróneo pensar que el Revisor Fiscal pierde su independencia cuando está vinculado mediante contrato de trabajo, pues el contrato es una modalidad meramente administrativa cuyo manejo corresponde a la administración, pero, como ya vimos el Revisor Fiscal es independiente de la administración; y 5) que debe rendir informes, no significa en ningún momento y bajo ninguna circunstancia que acata ordenes ni está subordinado, quiere decir que el resultado de su gestión lo debe presentar ante un superior jerárquico a quién se rinde informes pero de quién no acata ordenes, por lo tanto es incorrecto decir que está subordinado a él, puesto que sería tanto como admitir que de todas maneras el Revisor Fiscal pierde de vista en un momento dado una de las características principales que rigen su institución.

Con los anteriores presupuestos miremos entonces el artículo 205 del Código de Comercio donde se hace alusión a los términos cualquier otro y/o ningún otro. Las expresiones gramaticales Cualquier y Ningún son definidas por la lengua española como pronombres indeterminados que

se refieren vagamente a personas o cosas. Estos dos, se encuentran dentro de la norma comercial seguidos de la voz otro, es decir; persona o cosa distinta de la que se habla en ese momento. En este orden de ideas, cualquier otro o ningún otro excluye de por sí al Revisor Fiscal y los demás cargos relacionados en la norma.

La interpretación hermeneútica jurídica evidencia la sabiduría del legislador por cuanto al excluir la eventualidad de que en un mismo sujeto recaigan cargos diferentes, no está haciendo otra cosa que guardando efectivamente la independencia mental y de criterio que ampara el ejercicio y cabal desempeño del máximo órgano social al prohibirle acceder a un determinado y diferente encargo que implique subordinación, el cual efectivamente le reste objetividad en la medida en que se vea comprometida su independencia. Es por esto que el legislador previó, que mientras el Revisor Fiscal conserve su Status no se inhabilita para actuar.

Refiriéndonos ahora al artículo 51 de la Ley 43 de 1990, según el cual, el Contador Público que haya actuado como empleado no podrá aceptar cargos de auditor o Revisor Fiscal en la misma empresa o en sus subsidiarias o filiales, podemos apreciar que la norma misma excluye al Revisor Fiscal de la inhabilidad aquí consagrada, puesto que sería ilógico pensar que se mencione la prohibición de ejercer un cargo en el cual se está en ese instante en la misma empresa.

Los actos de los particulares al igual que los de la administración están basados y protegidos por el principio constitucional de la Buena Fe. Este exige de los particulares y de las autoridades encaminar sus actuaciones por la senda de la honestidad, la lealtad y siempre bajo los parámetros de comportamiento que se esperan de una persona correcta. Este principio encarna la confianza, la seriedad y credibilidad. Dichos elementos son, por sí, constitutivos del ejercicio de la Revisoría Fiscal y por ende de la Contaduría Pública.

Así las cosas y recordando que entratándose de inhabilidades e incompatibilidades, para que estas se apliquen deben estar contenidas expresamente en la norma y de ninguna manera es posible interpretarlas por analogía. La Sala no encuentra entonces que exista prohibición para que quien se desempeñe como Revisor Fiscal de la sociedad principal lo sea de la subsidiaria o filial.

A contrario sensu, la limitante contenida en el artículo 215 del Código de Comercio, que prohíbe al Revisor Fiscal estar al frente de más de cinco empresas, responde a la necesidad del profesional de ejercer tutela permanente sobre el ente destinatario de sus servicios, evitando así sobrecarga de trabajo que le impida cumplir cabalmente sus funciones como la Ley se lo exige.

CONCLUSIONES :

1o. No existe inhabilidad o incompatibilidad para que un Contador Público actúe como Revisor Fiscal de la matriz y su subsidiaria o filiales, siempre que sólo sea en condición de Revisor Fiscal.

2o. Es posible que una Sociedad de Contadores Públicos, contrate la prestación de servicios de Revisoría Fiscal con entes subsidiarios y filiales, delegando para ello a profesionales que no estén bajo la prohibición contenida en el artículo 215 de la norma comercial, es decir, que no tengan bajo su responsabilidad más de cinco Revisorías; o bien, nombrando Contadores Públicos diferentes en cada uno de los entes". Hasta aquí el concepto de la Junta Central de Contadores.

B. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública considera necesario hacer énfasis en lo dispuesto en el numeral 3o. y en el inciso del artículo 205 del Código de Comercio, en el sentido de analizar el contenido de la norma para concluir que el legislador cuando habla de que no podrán ser revisores fiscales ”...3. 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” (subrayado), 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 del revisor fiscal. Las expresiones cualquier otro cargo y ningún otro cargo han de entenderse que se refieren a cargos diferentes al del revisor fiscal y no al mismo cargo; si ésto no fuese así, el legislador hubiese sido tajante y la redacción sería diferente y diría simplemente cualquier cargo o ningún cargo que sí 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”.