

Información Importante

La Universidad de La Sabana informa que el(los) autor(es) ha(n) autorizado a usuarios internos y externos de la institución a consultar el contenido de este documento a través del Catálogo en línea de la Biblioteca y el Repositorio Institucional en la página Web de la Biblioteca, así como en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad de La Sabana.

Se permite la consulta a los usuarios interesados en el contenido de este documento, para todos los usos que tengan finalidad académica, nunca para usos comerciales, siempre y cuando mediante la correspondiente cita bibliográfica se le dé crédito al trabajo de grado y a su autor.

De conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, La Universidad de La Sabana informa que los derechos sobre los documentos son propiedad de los autores y tienen sobre su obra, entre otros, los derechos morales a que hacen referencia los mencionados artículos.

BIBLIOTECA OCTAVIO ARIZMENDI POSADA
UNIVERSIDAD DE LA SABANA
Chía - Cundinamarca

**ALCANCE MATERIAL DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR LAS
IRREGULARIDADES HALLADAS POR PARTE DEL REVISOR FISCAL COMO
DETERMINANTE DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL PROFESIONAL.**

MARIA LORENA CONDE RIVERA

UNIVERSIDAD DE LA SABANA

INSTITUTO DE POSTGRADOS FORUM

POSGRADO DE DERECHO DE LA RESPONSABILIDAD

CHIA, AGOSTO DE 2012

**ALCANCE MATERIAL DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR LAS
IRREGULARIDADES HALLADAS POR PARTE DEL REVISOR FISCAL COMO
DETERMINANTE DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL PROFESIONAL.**

MARIA LORENA CONDE RIVERA

ENSAYO JURIDICO

ASESOR: DR. JUAN PABLO ESPINOSA G

UNIVERSIDAD DE LA SABANA

INSTITUTO DE POSTGRADOS FORUM

POSGRADO DE DERECHO DE LA RESPONSABILIDAD

CHIA, AGOSTO DE 2012

TABLA DE CONTENIDO

Introducción	5
Desarrollo	6
Conclusiones	24
Bibliografía	26

RESUMEN (ABSTRACT)

No hay una discusión pacífica sobre la responsabilidad de revisor fiscal por actos cometidos por los administradores de la sociedad facultando al juez a que de manera discrecional aplique las normas vigentes sin tener en cuenta precedentes jurisprudenciales o sin que siga una línea argumentativa uniforme emanada de las Altas Cortes del país.

Lo anterior, teniendo como precedente que tanto la jurisprudencia como la doctrina no ha realizado un trabajo a conciencia y a profundidad sobre las consecuencias y el vínculo jurídico que hay entre el actuar negligente del administrador y las labores propias del revisor fiscal al momento de realizarlas.

PALABRAS CLAVES

- Revisor Fiscal, administrador, responsabilidad civil, responsabilidad profesional, obligaciones del revisor fiscal, omisión.

INTRODUCCION

Es posible definir el alcance de la obligación de informar las irregularidades halladas a cargo del revisor fiscal, y de este modo configurarse como un factor determinante de su responsabilidad?

Teniendo en cuenta que una de las principales funciones y obligaciones del revisor fiscal es **dar oportuna cuenta** de las irregularidades halladas en el ejercicio de sus labores, se hace necesario señalar y precisar el alcance de dicha obligación estableciendo la intención del legislador al momento de redactar la norma y de este modo poder comprender los límites y la naturaleza de aquella obligación.

Lo anterior con el único propósito de comprender si de esta obligación se desprende que el revisor fiscal estudie detalladamente e indague a profundidad el real motivo del gasto u operación realizada cuestionando la real intención del administrador al momento de ejecutarla.

De este modo, se pretende llegar a la conclusión sobre si los contadores públicos en ejercicio de sus funciones de revisor fiscal, responderán o no por los actos de los administradores de las empresas o personas a las cuales preste sus servicios, independientemente que dichos actos hayan sido cometidos con culpa o dolo; en el entendido que el revisor fiscal efectivamente responderá de los perjuicios que directamente ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

DESARROLLO

Evolución legislativa y jurisprudencial sobre la Revisoría Fiscal y el régimen de responsabilidad aplicable.

Como primera medida es necesario hacer referencia al concepto generalmente aceptado y utilizado de revisoría fiscal para que de este modo se pueda precisar, más adelante, el alcance del contenido obligatorio de las labores realizadas por éste en el ejercicio de su profesión.

De acuerdo con el Consejo Técnico de la Contaduría Pública de la Junta Central de Contadores en orientación profesional emitida el 21 de junio de 2008, la revisoría fiscal es *“una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un contador público con sujeción a las normas que le son propias, vigilando integralmente los entes revisados, dando fe pública de sus actuaciones. Se considera entonces, como funciones esencial del revisor fiscal, velar por el cumplimiento de las leyes, los acuerdos entre particulares y dar fe pública de los hechos que son objeto de su revisión”*.

Debido a que las normas vigentes del Código de Comercio no son precisas en cuanto a la definición de un marco conceptual concreto que permita definir los límites del alcance del ejercicio de la Revisoría Fiscal, se presenta diversidad de criterios en torno a su fundamento y alcance, es por esto, que en muchos casos es confundida con la auditoría financiera, el control interno, la auditoría integral y otros formas de control interno en las sociedades.

Sin embargo, y a pesar de tener una noción clara sobre el marco legal del ejercicio de la Revisoría Fiscal, el artículo 334 de nuestra Constitución Política asigna al Estado la dirección general de la economía y le otorga la facultad de intervenir por

mandato de la ley en las distintas etapas del proceso económico, desde la producción hasta el consumo de los bienes y servicios. Por tal motivo, se han promulgado leyes, decretos y reglamentos que han dictado bajo el amparo de ciertas normas constitucionales, regulando varios y numerosos aspectos de la economía en todos sus sectores, es por esto que tal y como lo ha señalado la Superintendencia de Sociedades (...) *La Revisoría Fiscal desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, brinda confianza para la inversión, el ahorro, el crédito y en general contribuye al dinamismo y al desarrollo económico.(...).* Así mismo señala que “(...) *Como órgano privado de fiscalización, la revisoría está estructurada con el ánimo de dar confianza a los propietarios de las empresas sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, el aseguramiento de la información financiera, así como acerca de la salvaguarda y conservación de los activos sociales (...).*”¹

Debido a lo anterior, se puede afirmar, del mismo modo que lo hace la Superintendencia de Sociedades en la Circular Externa No. 115 – 000011 de 1997, que “ *la institución de la Revisoría Fiscal es un apoyo de vital importancia para las entidades que ejercen la inspección, vigilancia y/o control de las sociedades mercantiles; sus funciones le han sido asignadas por mandato legal, lo cual significa entre otros, que su atestación y firma hará presumir legalmente, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que los estatutarios*”.

Ahora bien, el marco normativo que establece los parámetros generales de la revisoría fiscal se encuentra establecido en la Ley 145 de 1960 la cual consagra los cargos reservados por Ley para ser ejercidos por contadores públicos, la Ley 43 de 1990 que adiciona la Ley 145 de 1960 y reglamenta la profesión del contador público al mismo tiempo que consagra el Código de Ética y contenido

¹ Circular Externa No. 115 – 000011 de 1997 de la Superintendencia de Sociedad.

obligacional de la profesión, el Código de Comercio en sus artículo 203 y subsiguientes, la Ley 222 de 1995 la cual modifica el Código de Comercio y el Decreto 2649 de 1993 por medio del cual se reglamentó la contabilidad en general y se establecieron los principios rectores de dicha profesión, entre otras.

La revisoría fiscal, como órgano societario, fue regulada en Colombia por primera vez, en 1935 a través de la expedición de normas jurídicas en las cuales se desarrolla el principio universal del derecho mercantil conforme al cual la actividad de los administradores debe ser objeto de control, lo cual estableció que esta profesión era indispensable para que los terceros y el Estado mismo puedan confiar en la información financiera, liberando a éste último de ejercer un control directo sobre cada una de las sociedades. Así, pues, en la actualidad, la revisoría fiscal no se ejerce solamente en beneficio de los asociados, sino también de la comunidad en general y por ello sus objetivos armonizan y complementan los de las entidades estatales, adquiriendo la dimensión de una verdadera función social.

Por otro lado, y para poder entrar a hacer un análisis detallado de la responsabilidad del revisor fiscal desde el ordenamiento jurídico vigente, se tomarán a manera de referencia algunas normas mediante las cuales se ha atribuido algún tipo de responsabilidad al revisor fiscal.

En primer lugar, la responsabilidad que se configura en desarrollo de este trabajo se define, como aquella responsabilidad que se tiene o debe tener frente al buen ejercicio profesional, es decir el obrar diligente, cuidadoso y con calidad del profesional, en este caso el revisor fiscal, frente a las labores propias de su profesión.

Es por esto que la Ley 145 de 1960 en su artículo 11, estableció que para efectos de la responsabilidad de los contadores públicos, estos debían ser asimilados a

los funcionarios públicos para efectos de poder configurar la responsabilidad penal y civil sin perjuicio de las demás leyes y tipos de responsabilidades.

Así mismo, la ley mercantil ha regulado el tipo de responsabilidad que por regla general debe enfrentar el revisor fiscal al momento de incumplir con las obligaciones que le son propias. Para esto, se puede tomar como punto de partida el Código de Comercio en su artículo 211 el cual establece que *“El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones”*. Igualmente, el artículo 212 definió que *“El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.”*

Del mismo modo la ley 43 de 1990, estableció el Código de Ética el cual determina la responsabilidad disciplinaria del revisor fiscal en su artículo 37.4 y la Ley 222 de 1995 se encargó por su parte de endilgarle responsabilidad penal con penas privativas de la libertad de uno a seis años por la presentación de estados financieros o certificaciones contrarias a la realidad contraviniendo una de las funciones principales señalada en el artículo 207 del Código de Comercio.

Obligaciones del revisor fiscal en el desarrollo de sus labores como auditor en una sociedad.

De acuerdo con el artículo 207 del Código de Comercio, las principales funciones del revisor fiscal son:

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2) **Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;** (subrayado fuera de texto)

3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y;

9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Teniendo en cuenta lo anterior, una de las principales funciones y obligaciones del revisor fiscal es dar oportuna cuenta de las irregularidades halladas en el ejercicio de sus labores. Así las cosas es preciso señalar el alcance de dicha obligación estableciendo la intención del legislador al momento de redactar la norma y de este modo poder comprender los límites y la naturaleza de aquella obligación.

Del artículo 207 del Código de Comercio se puede colegir que el ejercicio de la revisoría fiscal debe ser analizado y ejecutado por personas capaces con un conocimiento previo y profundo, deben ser personas “independientes” es decir que la objetividad y la neutralidad sean sus herramientas cotidianas y estén desvinculados de las sociedad en las cuales prestan sus servicios, en todo caso deberán proceder con diligencia profesional realizando una tarea de supervisión constante para lograr así un apropiado estudio y evaluación de los sistemas de control al interior de la sociedades, basándose en evidencias válidas y suficientes que le permita soportar en todo momento cualquier hallazgo.

Y aun cuando, por su misma naturaleza humana, al revisor fiscal no le es exigible un conocimiento de la verdad absoluta, él debe según los estándares profesionales realizar todas las gestiones necesarias para obtener evidencia válida y suficiente que le permita concluir si los actos se ajustan o no a la normatividad actualmente aplicable.

Es por eso que debe tenerse presente que la Ley hace referencia a la vigilancia y control de operaciones sociales sin hacer distinción de ninguna clase. Por lo que esta expresión comprende, no sólo los actos jurídicos, sino todos los hechos jurídicos o económicos que le son propios al ejercicio normal de las sociedades.

La debida diligencia del revisor fiscal en el desarrollo de su obligación de informar las irregularidades halladas.

Por su parte, el artículo 212 del Código de Comercio expresa:

El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor.

Lo que nos lleva a afirmar que es función de todo revisor fiscal cerciorarse que los actos y operaciones desarrolladas por la empresa, se ajusten a lo establecido por los estatutos y mandamientos de la Asamblea General de Accionistas, Junta Directiva, Junta de Socios o miembros colegiados de la sociedad, los que a su vez deben estar ajustados a la ley.

Entre las funciones del revisor fiscal, está también verificar que la empresa cumpla las obligaciones con las diferentes entidades del estado que las vigilan, lo que implica estar al tanto del cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales en lo relativo a impuestos, el deber de reportar información que las entidades vigilantes soliciten, etc.

Como lo afirma la Superintendencia de Sociedades “*Si en una sociedad se comenten irregularidades, es natural que el revisor fiscal tenga la obligación de*

*tomar las medidas y diseñar los mecanismos que le permitan identificar dichas irregularidades, por lo que en primer lugar el revisor es responsable de advertir tales anomalías, y en consecuencia será responsable si no implementa los mecanismos adecuados de control y vigilancia encaminados a detectar hechos y situaciones irregulares*². Así mismo, la Superintendencia de Sociedades en su Circular Externa 115-000011 recogiendo lo establecido en la Circular 014 de 1997, señala que el revisor fiscal en cumplimiento de sus funciones, además de lo mencionado anteriormente deberá realizar la valoración de los sistemas de control interno, en materia contable, financiera y administración de riesgos implementados por los entes económicos, con el fin de emitir una opinión profesional sobre la existencia de medidas de control interno y su pertinencia.

Se ha evidenciado ya que el revisor fiscal deberá responder por los daños y perjuicios que cause a terceros, tales como el Estado y/o particulares, a la sociedad y a los mismos socios, por el incumplimiento de sus funciones, ya sea con culpa o con dolo, por lo que este comportamiento podría a su vez acarrear una responsabilidad disciplinaria, civil o penal.

Sin embargo, es una realidad innegable que el revisor fiscal tiene una ardua labor al tratar de impedir que se cometan irregularidades al interior de la sociedad a la cual presta sus servicios, pero considerando que el revisor fiscal cumple a cabalidad con sus funciones, las irregularidades que se puedan cometer serán puestas el descubierto oportunamente.

El secreto profesional en contraposición a las obligaciones del revisor fiscal en el desarrollo de su obligación de informar las irregularidades halladas

No obstante lo anterior, se hace necesario hacer referencia a uno de los principios rectores que la mayoría de personas que ejercen profesiones liberales deben

² Circular 014 de 1997 de la Superintendencia de Sociedades.

ceñirse y que en determinado momento puede contraponerse a esa debida diligencia y obligación de reportar cualquier irregularidad hallada al interior de una sociedad de acuerdo a lo establecido en el artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, el cual reza de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 7o. RESPONSABILIDAD DE LOS REVISORES FISCALES. Adiciónese un numeral 5) al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual establece las causales de cancelación de la inscripción de un Contador Público, y el cual quedará así:

5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción <sic> “En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional”.

Este principio protege, entre otros, el derecho a la intimidad, a la propia imagen, al buen nombre, y se configura, en palabras de la Corte , cuando *“un individuo deposita su confianza en un profesional” lo cual produce “una obligación inviolable” de no revelar la información confiada*³, por lo tanto, se considera que allí se está frente a un vínculo jurídico como tal, un lazo que se comparte por el conocimiento de una información, la cual se debe ocultar de los demás para no vulnerar la intimidad del otro, guardando su honra, buen nombre y dignidad, pero usándola en la *“confidencialidad y exclusividad propias del oficio”*⁴.

³ Sentencia C -200 DE 2012. Expediente D- 8682. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Corte Constitucional. 14 de marzo de 2012.

⁴ Ibíd.

El artículo 74 de la Constitución señala en forma categórica que “*El secreto profesional es inviolable*”⁵.

Por consiguiente, se entiende que el secreto profesional conlleva a un deber de sigilo que nace en el momento que una persona acude a otra, como depositaria de sus infidencias, en razón de su profesión.

En Colombia, existen disposiciones legales tendientes a proteger el secreto profesional. En este sentido, el Código de Procedimiento Penal señala en el artículo 68 que no están obligados a la denuncia de un delito quien tenga conocimiento de la realización de una conducta punible, con ocasión del secreto profesional. De la misma manera, el artículo 385 dispone que no deben rendir testimonio aquellos que tienen noticia de los hechos en razón de su profesión.

La Corte Constitucional ha señalado en reiteradas ocasiones que cuando se habla de este principio nos encontramos en presencia de un derecho-deber. En efecto, cuando una persona confía a un determinado profesional una información en razón de la función social que y a través de la cual se satisfacen variadas necesidades individuales, éste puede exigir que los datos no sean divulgados. Es decir, en la relación profesional, depositado el secreto o conocida la información o el dato por parte del profesional, el sujeto informante adquiere el derecho a que se mantenga el sigilo y aquél derecho es oponible tanto frente al profesional como frente a las personas ajenas.

Correlativamente, el profesional tendrá frente al titular del dato o información confidencial, el deber de preservar el secreto, no sólo en razón del derecho de aquél que entrega información privada, sino también del interés objetivo y legítimo

⁵ Constitución Política de Colombia de 1991.

de generar un clima de confianza en el ejercicio de la profesión y asegurar la permanencia de los usuarios del sistema⁶.

El alcance del secreto profesional en el caso de los contadores y revisores fiscales según la jurisprudencia constitucional se da en principio por el artículo 1 de la Ley 43 de 1990, el cual regula el ejercicio de la profesión de contador. La norma señala que *“Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.”*⁷

Es de resaltar la obligación de dar fe pública por parte de los contadores. En los términos del artículo 10 de la Ley 43 de 1990 su firma hará presumir, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales. La norma señala:

ARTICULO 10. DE LA FE PÚBLICA. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances se presumirá además, que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registrados en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

PARAGRAFO. Los Contadores Públicos, cuando otorguen Fe Pública en materia contable se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de

⁶ Sentencia C -200 DE 2012. Ob. Cit

⁷ Ley 43 de 1990.

su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes.

Es aquí donde se evidencia el fundamento jurisprudencial de la asimilación de las labores del revisor fiscal a las del funcionario público, en la Sentencia T-708 de 2008, donde la Corte señaló que no sólo en los casos de las profesiones liberales, se está en la obligación de guardar el secreto que se adquiere en virtud de su ejercicio, sino que también los funcionarios públicos, deben guardar toda la información íntima que lleguen a conocer en virtud del ejercicio de su cargo.

En virtud del principio de responsabilidad el cual es definido como “*principio de la ética profesional, que se encuentra implícitamente en todas y cada una de las normas de Ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable*” y el principio de confidencialidad se define según el artículo 37 como “*La relación del Contador Público con los usuarios es el elemento primordial de la práctica profesional. Para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional*”, bajo estos preceptos legales es que se edifican los criterios más relevantes al momento de atribuirle al revisor fiscal algún tipo de responsabilidad por el incumplimiento en su obligación de reportar oportunamente el hallazgos de irregularidades.

En la Sentencia C-538 de 1997, la Corte señaló que en primer lugar, el secreto profesional debe examinarse a la luz de la cercanía a la intimidad personal o familiar que implica el ejercicio de una profesión. En este sentido, no puede ofrecerse el mismo ámbito de protección entre las personas naturales y la empresa. En estos términos, “*la suerte de la empresa trasciende el estrecho círculo de sus dueños. Los trabajadores, acreedores, consumidores, proveedores y el fisco, entre otros, tienen interés directo o mediato en la actividad empresarial y*

en sus vicisitudes. El objeto de la empresa, en ningún sentido, es el de sustraerse de la actividad social. Por el contrario, la unidad económica se inserta en un determinado mercado, que por definición es una institución social que reúne un número indeterminado de agentes y sujetos. El número y las condiciones de las transacciones que realiza, son definitivas para la vida de la empresa. La actividad comercial es una materia densamente regulada por la ley. Una de las múltiples manifestaciones de la intervención del Estado se concreta en las exigencias de información que recaen sobre las sociedades comerciales y demás sujetos económicos”⁸.

De lo anterior infiere la Corte que la relación revisor fiscal y Estado, para los efectos del análisis de la extensión y alcance del secreto profesional, no puede ser la misma que se presenta en otros contextos. En palabras de la Corte: “(...) *la disposición legal debe examinarse también a la luz de la libertad de asociación y de la libertad de empresa, puesto que aquí el secreto profesional adquiere una función de instrumento de protección de estas dos libertades*”⁹.

Por las anteriores consideraciones, la Sala señaló en la Sentencia C-538 de 1997 que la imposición de la obligación de informar oportunamente sobre la crisis del deudor que se radica en cabeza del revisor fiscal, persigue una finalidad absolutamente ajustada a la Constitución, y no constituía vulneración alguna al secreto profesional, sino que se encontraba dentro de las funciones propias de su cargo, como órgano societario.

En este orden de ideas, es útil revisar la relación entre la sociedad- revisor fiscal- Estado, para efectos del análisis de la extensión y alcance del secreto profesional y de la relevancia de este al momento de configurar una posible responsabilidad

⁸ Sentencia C-538 de 1997. Expediente No. D- 1641. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Corte Constitucional. 23 de octubre de 1997.

⁹ *Ibíd.*

por la omisión de informar oportunamente las irregularidades halladas. Para esto es necesario hacer énfasis en que estas relaciones se encuentran en el ámbito de las labores empresariales, del desarrollo de las sociedades comerciales, de su papel institucional y de su significado frente a otros sectores de la vida económica y social. “El ente corporativo no puede metafóricamente aspirar a tener el derecho de estar solo”¹⁰. Tratándose de las personas jurídicas la ley establece garantías que protegen su integridad pero que no conforman un ámbito alejado e indestructible de intimidad en el mismo sentido que se predica de las personas naturales.

Relación jurídica actual entre la comisión de actos irregulares de los administradores o terceros y la obligación de informar, inherente, a la profesión del revisor fiscal.

Con base en lo anteriormente expuesto, se podría señalar que la responsabilidad del revisor fiscal llega hasta el momento en que éste descubra y reporte debidamente las irregularidades halladas a los organismos y autoridades competentes, y en tal caso que la sociedad siga incurriendo en las mismas, el revisor fiscal sea eximido de responsabilidad alguna debido a que sus obligaciones no van más allá de hacer las revisiones pertinentes basado en los mecanismos y estándares aceptados en el ámbito contable, identificar fallas y sugerir correctivos, dejándole a los órganos colegiados de la sociedad, la toma de decisiones. Así que una vez identificada y reportada la irregularidad, la responsabilidad de seguir incurriendo en la misma irregularidad corresponderá exclusivamente a la sociedad y a quienes hayan tomado tales decisiones.

De conformidad con el numeral 2 del artículo 207 del Código de Comercio, es obligación del revisor fiscal dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según sea el caso, de las

¹⁰ Ibíd.

irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.

Ahora bien, esta función se ejerce cuando se está en presencia de irregularidades, entendiéndose por estas, todo aquello que se aparte de una regla previamente definida, cualquiera fuere su naturaleza – jurídica, administrativa, económica, contable, entre otras - .

La denuncia, sin perjuicio de poner en conocimiento al órgano respectivo de la irregularidad hallada, debe dirigirse al órgano social facultado para tomar medidas al respecto, la denuncia frente a otro tipo de funcionario puede contribuir a la toma más oportuna de medidas pero no tienen el efecto legal requerido por la ley.

En conexión con lo que se ha venido señalando hasta ahora existe otra obligación fundamental del revisor fiscal establecida en el artículo 207 del Código de Comercio, la cual es la obligación de producir comunicaciones dirigidas a otros órganos sociales o, incluso, a terceras personas,

Tales comunicaciones se pueden agrupar de la siguiente manera:

1. Comunicaciones con el fin de solicitar informes, con el ánimo de establecer un control permanente,
2. Comunicaciones para impartir instrucciones sobre el sistema contable, sobre las medidas de conservación de bienes y sobre control interno.
3. Comunicaciones para rendir informes a los máximos órganos sociales, juntas directivas o entidades gubernamentales.
4. **Comunicaciones para denunciar irregularidades.**

Con excepción de las intervenciones que se hagan directamente en el órgano social, que serán verbales en todo caso, todas las demás comunicaciones deben

hacerse por escrito. Si el asunto lo aconseja puede previamente darse un aviso verbal, pero es indispensable reiterarlo por escrito.

Tales comunicaciones en las cuales se denuncien irregularidades, en principio deberán dirigirse al representante legal, ya que corresponde a este dar traslado a los hallazgos y adoptar las medidas de corrección pertinente a cada caso.

Si el representante legal no estuviere en capacidad de tomar las medidas o subsanar las irregularidades, las comunicaciones deberán ser dirigidas a la Junta Directiva o al órgano social de similar nivel jerárquico.

En todo caso deberá enviarse comunicación especial a las entidades gubernamentales que ejerzan la vigilancia de la sociedad, cuando:

1. Exista norma que así lo exija;
2. Los órganos sociales no hubieren tomado las medidas pertinentes para subsanar las irregularidades;
3. Se trate de irregularidades materiales;
4. Se trate de aquellos eventos que, careciendo de materialidad, pongan en peligro derecho de terceros.¹¹

La oportunidad de este tipo de comunicaciones en las que se denuncia irregularidades halladas debe ser tan pronto sea posible transmitirla en forma completa y documentada adecuadamente. Este criterio de oportunidad se refiere a dos elementos: uno medido en términos temporales, consistente en avisar tan pronto se haya comprobado las irregularidades y, otro, relacionado con su beneficio, entendiéndose que éste se obtiene cuando se puede evitar el daño o al menos mitigar sus efectos.

¹¹ BERMUDEZ GOMEZ, Hernando. Revisoría Fiscal. Régimen Legal en Colombia. Julio de 1989. Bogotá

Por otro lado, y dándole mayor alcance a lo que se ha venido exponiendo sobre las obligaciones del Revisor Fiscal, específicamente, sobre la labor del revisor fiscal, la Corte ha dicho que a éste le corresponde ejercer una función de vigilancia permanente de la actividad social *“para prestar a los socios una colaboración completa y eficaz que les permita ejercer adecuado control de la ejecución del contrato desde el seno de la asamblea general”*¹², siendo su obligación no sólo la de proteger intereses particulares sino la de *“velar por los intereses económicos de la comunidad entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado”*¹³.

En este sentido dijo expresamente la Corporación que la labor del revisor fiscal no se agota en la simple asesoría o conservación de expectativas privadas. La suya es *“una tarea que involucra intereses que van más allá de la iniciativa particular y atañe, por tanto, a la estabilidad económica y social de la comunidad. Es pues natural que de tan importante papel se desprendan aun más importantes deberes, propios sí de todo ciudadano, pero que en cabeza de los revisores de la actividad social adquieren trascendencia impar. Por eso cuando se habla de la necesidad de poner en conocimiento de las autoridades aquellos hechos que afectan el normal desenvolvimiento de la sociedad mercantil y que en muchos casos pueden violar leyes vigentes, elevamos el ya referido principio de solidaridad del nivel de colaboración y complementación de la actividad estatal, al de verdadero control de la conducta social y defensa de los derechos jurídicamente reconocidos. No se trata entonces de una carga accesoria o secundaria, eventualmente exigible a algunos agentes, sino de la renovación del compromiso colectivo de la comunidad de cooperar efectiva y realmente con el Estado y contribuir a la eficacia de las garantías reconocidas por el derecho. Se evidencia aquí una característica*

¹² Sentencia C-200/2012. Ob.Cit.

¹³ Ibíd.

fundamental de la estructura de nuestro Estado, a saber, que los principios de libertad, participación, solidaridad y buena fe, que definen los textos constitucionales, han de aplicarse no sólo en el ámbito de los derechos y de lo que se espera de los demás, sino en el de los deberes, del comportamiento propio, del compromiso con la sociedad.”¹⁴(Subrayado fuera del texto).

¹⁴ Ibíd.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo anteriormente expuesto, hay que advertir sobre la existencia de disposiciones que regulan las diferentes situaciones que derivarían en una posible responsabilidad del revisor fiscal. Ahora bien, en concordancia con la responsabilidad personal de todo sujeto que participa en el tráfico jurídico, las disposiciones normativas señalan que el revisor fiscal es responsable civilmente de los perjuicios derivados de su actividad profesional que por regla general es de carácter subjetivo, en cuanto se requiere para que se configure la antijuricidad del daño, un análisis del comportamiento del revisor fiscal para deducir de este el reproche del ordenamiento. Por otro lado, para que se pueda predicar la antijuricidad de tal conducta, el juicio del valor debe estar referido a la determinación de los deberes jurídicos que él asuma y a su incumplimiento en relación causal adecuada con el daño originado, por tal motivo la antijuricidad del daño y la antijuricidad de la conducta constituyen los fundamentos de la responsabilidad civil del revisor fiscal que no son más que la aplicación de las reglas generales de la responsabilidad civil subjetiva.

Así mismo haciendo referencia a una de las principales funciones y obligaciones del revisor fiscal es dar oportuna cuenta de las irregularidades halladas en el ejercicio de sus labores, se hace necesario señalar y precisar que el alcance de dicha obligación es la imputabilidad de determinada conducta al revisor fiscal y la debida diligencia que este logre demostrar frente al desarrollo de sus labores particularmente en la obligación señalada.

De su pronto y debido actuar con base en los principios rectores de su profesión y dependerá que se evite un daño mayor o minimizará los efectos un daño ya causado.

Con base en lo expuesto, se podría señalar que la responsabilidad profesional del revisor fiscal llega hasta el momento en que éste descubra y reporte debidamente las irregularidades halladas a los organismos y autoridades competentes, y en tal caso que la sociedad siga incurriendo en las mismas, el revisor fiscal será eximido de responsabilidad alguna, debido a que sus obligaciones no van más allá de hacer las revisiones pertinentes basado en los mecanismos y estándares aceptados en el ámbito contable, identificar fallas y sugerir correctivos, dejándole a los órganos colegiados de la sociedad, la toma de decisiones. Así que una vez identificada y reportada la irregularidad, la responsabilidad de seguir incurriendo en la misma irregularidad corresponderá exclusivamente a la sociedad y a quienes hayan tomado tales decisiones.

Por tal motivo se concluye que si bien hay una responsabilidad civil del revisor fiscal frente a la omisión de dar oportuna cuenta de las irregularidades halladas tal responsabilidad será limitada y además será de manera solidaria junto con los administradores de la sociedad, quien para estos efectos son los encargados de la toma de decisiones al interior de una sociedad, decisiones que dirigen el normal desarrollo del negocio.

BIBLIOGRAFIA

BERMÚDEZ GÓMEZ, Sylvia María y Hernando. La Revisoría Fiscal - Comentarios al Código de Comercio, Tesis de grado, Universidad Javeriana, Bogotá 1985

BERMUDEZ GÓMEZ, Hernando. Revisoría Fiscal, Régimen Legal en Colombia. Bogotá, 1989.

----- . Marco conceptual de la revisoría fiscal en Colombia: un aporte de citas y reflexiones para su construcción. Tendencias actuales de la profesión contable. Volumen IV Editado por Acuda. Medellín.

CÓDIGO DE COMERCIO. Editorial Legis. Bogotá. 2011

CÓDIGO CIVIL COLOMBIANO. Editorial Legis. Bogotá. 2011

CONSTITUCIÓN POLITICA DE COLOMBIA 1991. Editorial Legis. Bogotá.

JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. Circular externa No. 003 del 14 de octubre de 1999.

LE TOURNEAU, Philippe. La responsabilidad civil profesional: Traducción de Javier Tamayo Jaramillo. Editorial Legis. Bogotá. 2006.

LEY 43 DE DICIEMBRE 13 DE 1990.

LÓPEZ MESA, Marcelo J. La responsabilidad civil de los auditores. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría no. 26. Bogotá. 2006.

MANTILLA B, Samuel Alberto. Introducción a la revisoría fiscal, un enfoque de Sistemas. Bucaramanga. Cárdenas & Cárdenas.1988.

SANTOS BALLESTEROS, Jorge. La responsabilidad civil del contador público. Universitas económica. Volumen Iv, número 3. Junio de 1984. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.

SENTENCIA C-538 de 1997. Expediente No. D- 1641. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Corte Constitucional. 23 de octubre de 1997.

SENTENCIA C -200 DE 2012. Expediente D- 8682. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Corte Constitucional. 14 de marzo de 2012.

SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA. Circular Externa No. 054 de 2008.

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES DE COLOMBIA. Circular Externa No. 115-000011

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES DE COLOMBIA. Circular 014 de 1997 de la Superintendencia de Sociedades.

UNIVERSIDAD DE LA SABANA
INSTITUTO DE POSTGRADOS- FORUM
RESUMEN ANALÍTICO DE INVESTIGACIÓN (R.A.I)

ORIENTACIONES PARA SU ELABORACIÓN:

El Resumen Analítico de Investigación (RAI) debe ser elaborado en Excel según el siguiente formato registrando la información exigida de acuerdo la descripción de cada variable. Debe ser revisado por el asesor(a) del proyecto. EL RAI se presenta (quema) en el mismo CD-Room del proyecto.

No.	VARIABLES	DESCRIPCIÓN DE LA VARIABLE
1	NOMBRE DEL POSTGRADO	DERECHO DE LA RESPONSABILIDAD
2	TÍTULO DEL PROYECTO	ALCANCE MATERIAL DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR LAS IRREGULARIDADES HALLADAS POR PARTE DEL REVISOR FISCAL COMO DETERMINANTE DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL PROFESIONAL.
3	AUTOR(es)	CONDE RIVERA MARIA LORENA
4	AÑO Y MES	SEPTIEMBRE DE 2012
5	NOMBRE DEL ASESOR(a)	ESPINOSA JUAN PABLO
6	DESCRIPCIÓN O ABSTRACT	<p>No hay una discusión pacífica sobre la responsabilidad de revisor fiscal por actos cometidos por los administradores de la sociedad facultando al juez a que de manera discrecional aplique las normas vigentes sin tener en cuenta precedentes jurisprudenciales o sin que siga una línea argumentativa uniforme emanada de las Altas Cortes del país.</p> <p>Lo anterior, teniendo como precedente que tanto la jurisprudencia como la doctrina no ha realizado un trabajo a conciencia y a profundidad sobre las consecuencias y el vínculo jurídico que hay entre el actuar negligente del administrador y las labores propias del revisor fiscal al momento de realizarlas.</p> <p>There is not a peaceful discussion regarding auditor liability for acts committed by managers of society empowering the judge to under their discretion applying those existing rules regardless precedents or not to follow a uniform line of arguments emanating from the High Courts of Colombia.</p> <p>This, with the precedent that either case law and doctrine has not made a deep and thorough job of the consequences and the legal relationship between the negligent act of the manager and the auditor's obligations when they are executing those obligations.</p>
7	PALABRAS CLAVES	REVISOR FISCAL, ADMINSTRADOR, RESPONSABILIDAD CIVIL, RESPONSABILIDAD PROFESIONAL, OMISIÓN

8	SECTOR ECONÓMICO AL QUE PERTENECE EL PROYECTO	FINANCIERO
9	TIPO DE ESTUDIO	ENSAYO
10	OBJETIVO GENERAL	Establecer el alcance de la obligación del revisor fiscal de informar las irregularidades halladas al momento de realizar los controles internos, de este modo plantear si el incumplimiento a este deber profesional es factor determinante de la responsabilidad civil del profesional.
11	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	<p>Investigar la evolución legislativa y jurisprudencial sobre el régimen de responsabilidad aplicable a las conductas sancionables del revisor fiscal.</p> <p>Establecer las obligaciones del revisor fiscal en el desarrollo de sus labores como auditor en una sociedad.</p> <p>Establecer cómo se prueba la debida diligencia del revisor fiscal en el desarrollo de su obligación de informar las irregularidades halladas.</p> <p>Demostrar si le compete a un revisor fiscal comprobar el soporte contable detallado, es decir si es obligación de él entrar a cuestionar la naturaleza, el motivo y la intención del gasto u operación realizado por el administrador.</p> <p>Exponer cuáles son los estándares que deben cumplir los revisores fiscales para evidenciar su trabajo en relación con su obligación de informar las irregularidades halladas.</p> <p>Determinar la relación jurídica actual entre la comisión de actos irregulares de los administradores o terceros y la obligación de informar, inherente, a la profesión del revisor fiscal.</p>
12	RESUMEN GENERAL	 <p>C:\Users\mconde\Desktop\Resumen</p>

13	CONCLUSIONES.	<p>De conformidad con lo anteriormente expuesto, hay que advertir sobre la existencia de disposiciones que regulan las diferentes situaciones que derivarían en una posible responsabilidad del revisor fiscal. Ahora bien, en concordancia con la responsabilidad personal de todo sujeto que participa en el tráfico jurídico, las disposiciones normativas señalan que el revisor fiscal es responsable civilmente de los perjuicios derivados de su actividad profesional que por regla general es de carácter subjetivo, en cuanto se requiere para que se configure la antijuricidad del daño, un análisis del comportamiento del revisor fiscal para deducir de este el reproche del ordenamiento. Por otro lado, para que se pueda predicar la antijuricidad de tal conducta, el juicio del valor debe estar referido a la determinación de los deberes jurídicos que él asuma y a su incumplimiento en relación causal adecuada con el daño originado, por tal motivo la antijuricidad del daño y la antijuricidad de la conducta constituyen los fundamentos de la responsabilidad civil del revisor fiscal que no son más que la aplicación de las reglas generales de la responsabilidad civil subjetiva.</p> <p>Así mismo haciendo referencia a una de las principales funciones y obligaciones del revisor fiscal es dar oportuna cuenta de las irregularidades halladas en el ejercicio de sus labores, se hace necesario señalar y precisar que el alcance de dicha obligación es la imputabilidad de determinada conducta al revisor fiscal y la debida diligencia que este logre demostrar frente al desarrollo de sus labores particularmente en la obligación señalada.</p> <p>De su pronto y debido actuar con base en los principios rectores de su profesión y dependerá que se evite un daño mayor o minimizará los efectos un daño ya causado.</p> <p>Con base en lo expuesto, se podría señalar que la responsabilidad profesional del revisor fiscal llega hasta el momento en que éste descubra y reporte debidamente las irregularidades halladas a los organismos y autoridades competentes, y en tal caso que la sociedad siga incurriendo en las mismas, el revisor fiscal será eximido de responsabilidad alguna, debido a que sus obligaciones no van más allá de hacer las revisiones pertinentes basado en los mecanismos y estándares aceptados en el ámbito contable, identificar fallas y sugerir correctivos, dejándole a los órganos colegiados de la sociedad, la toma de decisiones. Así que una vez identificada y reportada la irregularidad, la responsabilidad de seguir incurriendo en la misma irregularidad corresponderá exclusivamente a la sociedad y a quienes hayan tomado tales decisiones.</p> <p>Por tal motivo se concluye que si bien hay una responsabilidad civil del revisor fiscal frente a la omisión de dar oportuna cuenta de las irregularidades halladas tal responsabilidad será limitada y además será de manera solidaria junto con los administradores de la sociedad, quien para estos efectos son los encargados de la toma de</p>
----	----------------------	---

14	FUENTES BIBLIOGRÁFICAS	<p>BERMUDEZ GÓMEZ, Sylvia Iviana y Hernando. La Revisoría Fiscal - Comentarios al Código de Comercio, Tesis de grado, Universidad Javeriana, Bogotá 1985</p> <p>BERMUDEZ GÓMEZ, Hernando. Revisoría Fiscal, Régimen Legal en Colombia. Bogotá, 1989.</p> <p>-----, Marco conceptual de la revisoría fiscal en Colombia: un aporte de citas y reflexiones para su construcción. Tendencias actuales de la profesión contable. Volumen IV Editado por Acuda. Medellín.</p> <p>CÓDIGO DE COMERCIO. Editorial Legis. Bogotá. 2011</p> <p>CÓDIGO CIVIL COLOMBIANO. Editorial Legis. Bogotá. 2011</p> <p>CONSTITUCIÓN POLITICA DE COLOMBIA 1991. Editorial Legis. Bogotá.</p> <p>JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. Circular externa No. 003 del 14 de octubre de 1999.</p> <p>LE TOURNEAU, Philippe. La responsabilidad civil profesional: Traducción de Javier Tamayo Jaramillo. Editorial Legis. Bogotá. 2006.</p> <p>LEY 43 DE DICIEMBRE 13 DE 1990.</p> <p>LÓPEZ MESA, Marcelo J. La responsabilidad civil de los auditores. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría no. 26. Bogotá. 2006.</p> <p>MANTILLA B, Samuel Alberto. Introducción a la revisoría fiscal, un enfoque de Sistemas. Bucaramanga. Cárdenas & Cárdenas.1988.</p> <p>SANTOS BALLESTEROS, Jorge. La responsabilidad civil del contador público. Universitas económica. Volumen Iv, número 3. Junio de 1984. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.</p> <p>SENTENCIA C-538 de 1997. Expediente No. D- 1641. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Corte Constitucional. 23 de octubre de 1997.</p>
----	-------------------------------	--

Vo Bo Asesor y Coordinador de Investigación:

CRISANTO QUIROGA OTÁLORA