

## **OFICIO 220-093180 DEL 05 DE JULIO DE 2018**

**REF: Aspectos generales sobre las sociedades por acciones en materia de revisoría fiscal.**

De conformidad con la consulta radicada en la Superintendencia de Sociedades, bajo el radicado No. 2018-01-261159 del 22 de mayo de 2018 y los traslados que por competencia se radicaron con los números 2018-01-269217 del 28 de mayo de 2018 (Superintendencia Financiera) y 2018-01-280839 del 6 de junio de 2018 (Junta Central de Contadores), que versan sobre las mismas preguntas, se procede a atender de manera conjunta los referidos escritos.

Es del caso observar que en ejercicio de la facultad para resolver consultas en materias de competencia de esta Superintendencia en los términos del artículo 28 del C.P.A.C.A., no le es dable a la Entidad pronunciarse acerca de asuntos de carácter particular y concreto, pues su propósito no es otro que dar a conocer una opinión general y abstracta, de manera que con los elementos de juicio que se aportan, el peticionario pueda tomar decisiones y/o adelantar las acciones a que hubiere lugar.

**Consulta n°1.- “¿Cuál es el motivo que conllevó en un principio al legislador a la limitación contenida en el artículo 215 del Código de Comercio, para las sociedades por acciones?”**

Para atender este requerimiento basta acudir al pronunciamiento que en su momento produjo la Corte Suprema de Justicia sobre el artículo 215 del Código de Comercio, instancia que lo declaró exequible bajo los siguientes postulados:

“En su oportunidad el Procurador General de la Nación, manifestó que respecto de la primera parte del artículo 215 demandado, en cuanto exige que el revisor fiscal sea contador público, no se ha hecho cosa distinta de repetir la norma consignada en el artículo 5o. de la Ley 141 de 1960; y que en cuanto se exige que un revisor no pueda desempeñar simultáneamente el cargo en más de cinco sociedades por acciones, se trata de una previsión propia de un Código de Comercio, para dictar el cual estaba plenamente facultado el gobierno. Por consiguiente, concluye que la disposición es exequible y pide que así se declare.

### **CONSIDERACIONES DE LA CORTE.**

1.- En diferentes ocasiones ha dicho la Corte que la formulación del primer cargo como está hecho, no es técnica a menos que se ataque la propia ley de facultades extraordinarias por carencia de todos o de alguno de los requisitos constitucionales que se precisan para su validez. Y que en casos como el presente, más acertado es apuntar hacia el artículo 118-8 en cuanto fija la obligación para el Presidente de dictar los decretos del caso,

cuando, como en este, se hallaba investido de facultades extraordinarias. Mas entrando al fondo de la cuestión, debe volverse también sobre doctrina reiterada de la Corte en esta materia, consistente en que cuando el Num. 15 del Art. 20 de la Ley 16/68 facultó al Presidente "para que previa una revisión final, hecha por una comisión de expertos en la materia, expida y ponga en vigencia el proyecto de ley sobre Código de Comercio que se halla a la consideración del Congreso Nacional", lo autorizó para reexaminar íntegramente la materia constitutiva de un Código Mercantil a la que dicho proyecto se refería y proceder luego a expedirlo y promulgarlo en el entendimiento de que se trataba de un estatuto completo sobre las relaciones mercantiles. A nadie escapa que lo atinente a las sociedades de comercio, ya sean de personas o de capitales, incluye la de la vigilancia de la gestión administradora que se lleva a cabo por conducto de los revisores fiscales como delegados de la Asamblea de Accionistas. Y, que, por lo mismo reglamentar lo concerniente al ejercicio de la revisoría fiscal cuando se trata de sociedades de capitales es materia propia de un Código Mercantil, ya que sin ella quedaría incompleta la regulación sobre el funcionamiento de tales sociedades. Haber previsto dicha materia y haberla regulado como se hizo en el artículo 215, no es cuestión que por sí misma implique un quebranto de la Constitución y ello independientemente de la interpretación que se haga del sistema adoptado por el código.

2.- El principio y garantía contenidos en el artículo 17 de la Carta cubre varios aspectos. De un lado, al instituir el trabajo como obligación social sienta la tesis de que todo el que se encuentre en condiciones de colaborar con su trabajo al desarrollo social, debe hacerlo como expresión de una tarea solidaria para el bienestar de la comunidad. De otro, impone al Estado, en toda su comprensión política y administrativa, el deber de garantizar dentro de los límites de lo posible, que aquel postulado se cumpla, mediante una política general y permanente de fomento y protección de las fuentes de trabajo y a través de un régimen de seguridad social que lleve al esfuerzo individual y colectivo un estímulo que colme gradualmente las aspiraciones y satisfacciones naturales de la persona humana. Y de otro, halla consonancia en el espíritu del artículo 32 de la propia Carta que señala como una de las metas principales de la misión intervencionista del Estado y de su tarea de director de la economía general, buscar permanentemente el pleno empleo de los recursos humanos y naturales "dentro de una política de ingresos y salarios, conforme a la cual el desarrollo económico tenga como objetivo principal la justicia social y el mejoramiento armónico e integrado de la comunidad y de las clases proletarias en particular". No se ve cómo el discutido artículo 215 del Código de Comercio atente contra el texto del artículo 17 en los distintos aspectos, que se han señalado. Porque al disponer esa norma que ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones, lejos de negar el derecho al trabajo asalariado, se fomenta. Porque la limitación establecida, sin ir en detrimento de la libertad de trabajo, garantiza otro aspecto importante del problema, es a saber, la

seguridad de las sociedades mediante un sistema razonable de trabajo por parte de los revisores fiscales. Porque, como lo tiene dicho la Corte, la reglamentación de profesiones, si por tal se tuviere el límite a cinco de las revisorías, que puede desempeñar un contador público, es facultad propia de la ley, bien se expida directamente por el Congreso (artículo 39), o mediante el sistema excepcional de las facultades extraordinarias (Art. 76-12), y con mayor razón en el caso debatido en el que, como atrás se vio, su materia era propia de aquellas facultades. Y porque, finalmente, sería la confirmación de un principio contenido en el Código Sustantivo del trabajo (Art. 26) conforme al cual "un mismo trabajador puede celebrar contratos de trabajo con dos o más patronos, salvo que se haya pactado la exclusividad de servicios a favor de uno solo", el que, lejos de ser restrictivo de la libertad de trabajo o de la que se consagra para escoger profesión u oficio, las amplía y favorece. Y aunque este preciso concepto no es aplicable a la parte del artículo cuestionado en cuanto prevé la designación, como revisores fiscales, de personas jurídicas, ello no empiece la validez constitucional del texto, ya que dicha porción del artículo no aparece en contraposición con el texto constitucional.

Si el Presidente, por lo ya visto, no excedió sus atribuciones, y si al ejercerlas en la materia precisa de la demanda no quebrantó los textos que señalan los actores, preciso es concluir que su acción carece de prosperidad. Y como, por otra parte, hecha la necesaria confrontación no aparece que el artículo cuya legitimidad constitucional se discute contradiga ningún otro texto constitucional, será preciso declararlo exequible.(...).

El texto transcrito no da lugar a interpretación alguna sobre el contenido del artículo 215 del Código de Comercio, toda vez que sobre la figura se respetan los estándares legislativos pertinentes en concordancia con los derechos fundamentales como el derecho al trabajo.

**Consulta n°2.- “¿Existe la restricción de cinco sociedades para los revisores fiscales de las sociedades anónimas para las sociedades anónimas simplificadas, con el hecho de que fueron posteriores a dicha restricción y son un tipo de sociedad diferente? ¿Hay algún motivo para aplicar esta restricción contenida en el artículo 215 a las sociedades por acciones simplificadas, diferente al hecho de ser consideradas como sociedades por ‘acciones’, teniendo en cuenta que son de creación posterior a la norma limitante?”**

En relación con las inquietudes planteadas, esta entidad se ha pronunciado de la siguiente manera:

“Sobre el particular, me permito manifestarle que la revisoría fiscal es una figura de creación legal y encuentra su asidero en el artículo 203 del Código de Comercio, el cual determina cuándo existe la obligación de crearla; el

artículo 215 de la misma codificación, establece un límite de revisorías que puede ejercer una persona en las sociedades por acciones.

Dentro de la citada prohibición, es claro que al consagrarse que la misma se aplica sobre las sociedades por acciones, dentro de ella está involucrada la denominada Sociedad por Acciones Simplificada, teniendo en cuenta además que la restricción recae es en la persona que este ejerciendo el cargo de revisor fiscal, independientemente de la sociedad por acciones en la cual se pretenda el ejercicio de dicha actividad.

Como se observa entonces, ninguna persona podrá ser revisor fiscal en más de cinco (5) sociedades por acciones, limitación que en opinión de este Despacho, se reitera, se extiende a las mencionadas sociedades. Es de anotar que el fin de dicha prohibición, no es otro que propender por un buen desempeño profesional, pues así podrán dedicar mayor tiempo a la sociedad en la cual hayan sido designados en la referida calidad.(...)"

Lo anterior para indicar que los revisores fiscales, aún en tratándose de sociedades por acciones simplificadas deben cumplir con la limitación establecida en el artículo 215 del Código de Comercio, simplemente porque así ha sido definido por el legislador.

**Consulta n°3.- “¿Si es evidente, que el espíritu de la norma es la flexibilidad de este tipo societario, por qué su efecto flexible no es entonces extensivo para los revisores fiscales en términos de la restricción?”**

A propósito de esta pregunta debe señalarse que la flexibilidad de la norma está dirigida a la especial configuración del tipo societario simplificado en sí mismo considerado, en el cual predomina efectivamente el principio dispositivo sobre la regla societaria corporativa tradicional.

La norma no pretendió regular la actividad de la revisoría fiscal ni inmiscuirse en los detalles que interesan al desempeño de sus profesionales. Por el contrario, pretendió restringir la exigencia de la figura del Revisor Fiscal en la auditoría de las operaciones de la SAS, pues solo están obligadas a tenerlo cuando reúnan el monto de activos o ingresos pertinentes, señalados en el párrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 19903, tal como lo estipula el Artículo 1° del Decreto 2020 de 2009.

A este respecto resulta pertinente mencionar la posición del profesor Francisco Reyes Villamizar, actual Superintendente de Sociedades, quien sobre esta materia señaló:

“La Ley 43, precitada, incrementó injustificadamente los presupuestos para esta exigencia legal. En realidad, no parece demasiado útil la institución, al menos en sociedades de carácter cerrado, en las que la administración les corresponde a

mayorías claramente definidas, debido a la notoria concentración de capital. En estas compañías los asociados minoritarios pueden beneficiarse de la fiscalización directa que suelen ejercer las mayorías sobre la administración. Por lo demás, el hecho de que sea poco frecuente la utilización de la revisoría fiscal potestativa podría ser un indicio de la escasa relevancia de la figura. En verdad si la institución fue útil para proteger los intereses de las minorías, estas aprovecharían la regulación legal que les permite proveer el cargo, cosa que no ocurre en la práctica. Los terceros, tales como bancos, posibles adquirentes o contratistas, suelen inclinarse, en la práctica, hacia el sistema de auditores externos debido a su mayor independencia ante la administración de la sociedad...”

En consecuencia, las estipulaciones de la Ley 1258 de 2008, no tienen alcance normativo con respecto a las restricciones al ejercicio de Revisoría Fiscal en sociedades por acciones. Habrá de estarse a las especificaciones que sobre la materia ha establecido el Código de Comercio.

**Consulta n°4.- “¿Entendiendo que aún si la restricción del artículo 215 del Código de Comercio no aplicara para el caso de las Sociedades por Acciones Simplificadas, es responsabilidad del revisor fiscal asegurar su labor y la de sus auxiliares teniendo el equipo y la preparación que correspondan a la eficiente realización del encargo de auditoría, ¿no sería aplicable el grado de responsabilidad y resultado que se esperaría en el caso de una sociedad limitada (teniendo en cuenta la naturaleza especial de la S.A.S.)?”**

Por sustracción de materia, la hipótesis que se plantea en esta cuestión no tiene fundamento. Las restricciones al ejercicio de la Revisoría Fiscal previstas en el Artículo 215 del Código de Comercio, rigen para las sociedades por acciones simplificadas.

De conformidad con lo expuesto se responde de manera cabal la consulta, teniendo como base fundamental los conceptos reiterados en cada ítem particular, no sin antes reiterar que los efectos del presente pronunciamiento son los descritos en el artículo 28 la Ley 1755 de 2015.

En la Página WEB de ésta entidad puede consultar directamente la normatividad, los conceptos que la misma emite sobre las materias de su competencia y la Circular Básica Jurídica, entre otros.