

REVISORÍA FISCAL EN LA REFORMA TRIBUTARIA

un tema de reflexión para la investigación de los Contadores Públicos

Por: Jesús María Peña Bermúdez*

RESUMEN

Se plantean aspectos que afectan el ejercicio del Revisor Fiscal y que no fueron resueltos en la reciente Reforma Tributaria, quizá por la falta de más apersonamiento de los Contadores sobre el oportuno estudio, investigación y exposición de sus puntos de vista a los ponentes de la misma.

ABSTRACT

This paper talks about some aspects that directly affect the fiscal policier role and they were not settled on the recent tributary reform because accountants did not take into account some important circumstances.

PALABRAS CLAVES

Libros contables, certificación tributaria, salvedades fiscales, revisor fiscal suplente, ajustes por inflación.

I ASPECTOS NO RESUELTOS CON LA REFORMA Y DE GRAN INCIDENCIA EN LA ACTUACIÓN DEL REVISOR FISCAL

1. Atraso en los libros contables

Desde la expedición del Estatuto Tributario – Decreto 624 de 1989 – el Artículo 654 estableció refiriéndose a los hechos irregulares en la contabilidad, dentro del libro de Procedimiento Tributario:

“Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

- a). No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.
- b). No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.
- c). No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.
- d). Llevar doble contabilidad.
- e). No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.
- f). *Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso”.*

* Magister, docente de la Facultad de Formación Avanzada en el Campo Administrativo y Financiero, en las Especializaciones en Revisoría Fiscal, y Ciencias Fiscales y Tributarias.

El punto que concierne a esta reflexión es el relacionado con el literal f) anterior.

En 1993 se expide el Decreto 2649 y en el artículo 56 se establece:

ART. 56.- **Asientos.** Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes.

Las operaciones deben registrarse cronológicamente. *Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado.*

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

He aquí una de las incongruencias, que conciernen a las Empresas donde exista Revisor Fiscal o donde no existiendo la obligación de tenerlo, la declaración deba ser suscrita por un Contador Público: desde el punto de vista contable independientemente de la importancia informativa de manera oportuna que reviste, la contabilidad no puede registrar un atraso superior a 30 días, lo cual significa que tributariamente, si la empresa está cumpliendo con su deber contable, el literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario sería inocuo, toda vez que conforme al artículo 581 del mismo Estatuto refiriéndose al significado de la firma del Contador Público en las declaraciones Tributarias estableció:

“Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones

por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, *así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes*, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. *Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, **de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados** y con las normas vigentes sobre la materia.*
2. *Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.*
3. *Que **las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones** que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.”*

Del numeral 1º se deriva entonces con claridad meridiana, que la certificación aludida expone que la contabilidad se lleva conforme a los principios contables vigentes en el país establecidos mediante el Decreto 2649 de 1993 y se encuentran reconocidos en él como normas básicas, normas técnicas, normas de revelaciones, normas de registro y manejo de libros; principios que conforme al artículo 2º del citado Decreto, obliga su acatamiento a todos quienes estén obligados a llevar contabilidad o a quienes no estando obligados a llevarla, pretendan hacerla valer como prueba. Luego en virtud de esta norma debe cumplirse con el artículo 56 aludido, es decir que la contabilidad no puede tener un atraso superior a un mes.

El artículo 8 de la Ley 43 de 1990 respecto de las normas que deben observar los Contadores Públicos, en su numeral 3 establece que es su obligación cumplir las normas legales vigentes; el artículo 37 de esta Ley relaciona los principios básicos de ética profesional los cuales se deben observar en todos

los casos y dentro de éstos en el numeral 6 señala la *“observancia a las disposiciones normativas. El contador público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos”*.

La contradicción se resalta más cuando estudiamos el artículo 136 del Decreto antes mencionado, donde en el último inciso se alude a que *“Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán éstas últimas”*. Luego, de acuerdo a este artículo, para fines tributarios podría tenerse un atraso legal de 4 meses; pero, ¿qué pasa con el significado de la firma del Revisor Fiscal en las declaraciones Tributarias cuando ésta significa que *“los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados”*? Y más aún para las declaraciones tributarias de retención en la fuente, que son de carácter mensual, cuando el numeral 3 del artículo 581 mencionado establece que: las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes? ¿Si se tiene un atraso contable de 4 meses cómo se podría aludir sin riesgo de violar la Ley o por lo menos estar incurso en una posible investigación disciplinaria, que las operaciones **registradas se sometieron a las tarifas de retención**, cuando éstas no se han registrado?

Mediante concepto No. 185 de 1998, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como Órgano asesor y consultor técnico-científico del ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia, refiriéndose a la responsabilidad tributaria del Revisor Fiscal conceptuó: *“al suscribir las declaraciones elaboradas por la administración de la persona jurídica, el revisor fiscal debe cerciorarse que los datos en ella contenidas corresponden con los registrados en la contabilidad, la cual debe velar porque sea llevada regularmente”*.

Complementariamente se podría alegar que se firmarían las declaraciones con las salvedades pertinentes, lo cual nos conduce a adentrarnos en el segundo punto presentado como reflexión:

2. Salvedad en las declaraciones Tributarias

Un segundo aspecto no resuelto con la reforma, se refiere a lo preceptuado con el artículo 597 del Estatuto, el cual taxativamente expresa:

“La declaración de renta podrá firmarse con salvedades. El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, *podrá firmar la declaración de **renta y complementarios*** (se resalta) pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase “con salvedades”, así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallan los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta lo exija”.

Muchos Contadores, cuando lo consideran procedente no sólo han hecho y hacen salvedades a las declaraciones de Renta (o de Ingresos y Patrimonio en las Entidades sin ánimo de lucro), sino que también las hacen a las declaraciones de Patrimonio, Retención en la Fuente y del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

Si la norma anterior fue explícita en determinar que las salvedades se hacen, cuando hubiere lugar a ellas, sobre las declaraciones de **Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio** para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, ¿se limitó dicha salvedad para las demás declaraciones del orden nacional? ¿Cuál la razón para no decir que se podían hacer salvedades sobre las declaraciones tributarias, en general, como si las identificaron los artículos 580, modificado por la Ley 6 de 1992 y adicionado por el artículo 64

de la Ley 1111 de 2006 (Reforma Tributaria) con el literal e) y el 581 del Estatuto, referentes al contenido de las declaraciones que se tienen por no presentadas y el significado de su firma? ¿Fue voluntad del Legislador que solamente se pudieran hacer salvedad sobre las declaraciones de renta, al hacer claramente tal distinción?

Tal situación no ha sido dilucidada por las altas Cortes y no puede ser resuelta mediante un Decreto Reglamentario, porque se excedería sobre el contenido de la Ley.

Miremos dos aspectos complementarios que nos ayudan a reflexionar:

1. Las dinámicas de las declaraciones tributarias son completamente distintas. La declaración de Renta involucra los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos del año fiscal, dentro del cual se incluyen los datos que ya han sido declarados en las declaraciones de Retefuente y del Impuesto al Avalor Agregado. Por tanto se entiende que los plazos para la presentación de las unas y las otras sean distintos, considerando el Legislador que para las declaraciones de Renta, ya se tienen cerrados los libros contables respecto de las cuentas de resultado, se han hecho los ajustes pertinentes y además generalmente los Estados Financieros ya han sido aprobados, por lo cual frente a las diferencias se exige la conciliación fiscal-contable y sus diferencias se registran en las cuentas de orden.
2. Mientras que en la declaración de renta se liquida y muestra un impuesto propio como consecuencia de la utilidad generada, sobre la cual se liquida el tributo con que se debe coadyuvar a las cargas del Estado, en las declaraciones del IVA se busca reflejar el origen de un valor cobrado a terceros con destino al Estado, con la permisión de ser afectados con los propios que haya pagado, para trasladarle al el valor neto que se cobró a los terceros. En otras palabras, no es un

impuesto propio el que se le debe trasladar al estado, sino que se actúa como intermediario por la enajenación de bienes o la prestación de servicios cuando a ello hay lugar, siendo su período bimestral. En cuanto a la declaración de Retención en la Fuente, cuyo período es mensual, el declarante es también un intermediario entre un tercero a quien se le hace un pago y el Estado, toda vez que dicha retención, como su nombre lo indica, es un descuento que se hace para ser trasladado al Estado y dicho valor no sale de las utilidades ni de los bienes propios del Declarante; es a título de impuesto futuro, la retención de un valor, que es del beneficiario del pago y quien posteriormente lo declarará así.

Por tanto la razón de ser de la certificación del Contador se origina en hechos distintos, en tiempos diferentes y con objetivos disímiles, por lo cual es entendible que el Legislador haya querido permitir las salvedades solamente en las declaraciones que reúnen la completa información del Contribuyentes sobre su contribución directa como son las de Renta y complementarios y no sobre aquellas en la cual se es declarante, responsable, más no contribuyente sobre los valores liquidados en estas declaraciones.

Finalmente, para ayudar a esta reflexión, preguntémosnos: ¿tendría alguna consecuencia legal para el Revisor Fiscal o para la Empresa, hacer salvedades sobre las declaraciones de Retención en la Fuente, de Patrimonio, de Iva, de exportaciones o importaciones (si fuere el caso), cuando la Ley solamente aludió de manera expresa, en esta materia, a las declaraciones de renta?

¿Será que la DIAN tiene facultad para inducir al Revisor Fiscal a indicar y hacer salvedades a estas declaraciones, incluyendo en los formularios para el año 2007 una casilla con el fin de indicarla?

3. Firma y Responsabilidad del Revisor Fiscal Suplente en las declaraciones tributarias.

El Artículo 215 del Código de Comercio fue enfático en señalar que los suplentes del Revisor Fiscal actuarán en caso de falta del nombrado; es decir que los suplentes son para que suplan las faltas o ausencias del titular, esto es, del Revisor Fiscal nombrado. Y Revisor Fiscal de una empresa es la Persona Natural o Jurídica que ha sido elegida en debida forma como tal, por la Asamblea, ha aceptado y está ejerciendo el cargo.

Suplir es reemplazar, sustituir provisionalmente a alguien o algo haciendo el quehacer o las funciones que tenía en un lugar o en una situación, según el diccionario Larousse ilustrado.

Suplente. El diccionario jurídico Colombiano edición 2004, lo define como: “persona que figura como sustituto de un candidato en una lista electoral, con el fin de reemplazarlo cuando por cualquier evento éste no pueda o no quiera ocupar su escaño”; y refiriéndose a Sustituto, señala que es la “persona investida con autoridad para actuar por cuenta de otra en circunstancias definidas”. Aquí las circunstancias están definidas en la Ley (ausencia del titular) y la autoridad para actuar está igualmente definida en la Ley. Pero podría entenderse como ausencia, la no presencia en la empresa del titular en forma temporal o eventual, cuando no se ha informado por éste de la misma, y su registro como responsable del ejercicio del cargo se encuentra publicado mediante la inscripción en la Cámara de Comercio conforme a los artículos 163 y 164 del Código de Comercio?

El requisito para que el suplente pueda asumir las funciones que le son propias al Revisor Fiscal, entonces, es la seguridad de que el Revisor Fiscal titular no está actuando o no actuará, bien en forma definitiva, temporal o eventual, caso en el cual debe tener comunicación escrita del Revisor Fiscal titular o del Representante legal, y los honorarios o salarios correspondientes le deben ser cancelados al suplente que está en ese momento ejerciendo

el cargo, con las responsabilidades que de ello se desprenden.

Es pertinente que como suficientemente lo han manifestado Organismos de Inspección, vigilancia y Control, las características de la Revisoría Fiscal son entre otras la permanencia e integralidad y el ejercicio personal del cargo. Ya en 1992 la Junta Central de Contadores al resolver una consulta, como Tribunal Disciplinario de la Profesión Contable, aclaraba que “la figura de la suplencia ha sido creada con el objeto de evitar la vacancia en un cargo; por ello el suplente solo ejerce las funciones del titular ante su falta temporal o definitiva como que sus funciones son suplir y no suplantar.

El suplente del Revisor Fiscal debe encontrarse en condiciones de asumir en cualquier momento la gestión directa de la revisoría, por lo cual debe cumplir con los requisitos y calidades para el ejercicio del cargo. La revisoría, sin embargo, será ejercida por el primeramente designado, y sólo en la medida en que sobrevenga una circunstancia que imposibilite o determine la falta de éste, el suplente asumirá el desempeño de la labor”¹ Concepto que fue ratificado nuevamente en 1997 y 1998.

Como la responsabilidad es personal e intransferible, es muy discutible a la luz normativa el concepto emitido por la DIAN mediante el cual acepta que basta con que el Suplente del Revisor Fiscal esté inscrito en la Cámara de Comercio para que pueda suscribir una declaración tributaria, cuando quien está actuando es el titular o principal, lo cual puede conllevar un degeneramiento en la responsabilidad que atañe a quien ejerce el cargo como principal y a diluirla cuando se trata de firmar las declaraciones tributarias, lo cual para muchos se convierte en costumbre que cuando se trata de firmar dichos documentos, se convoque transitoriamente al Suplente, por el sólo hecho de estar inscrito en la Cámara respectiva y trasladando, en este caso, la responsabilidad que

¹ Junta Central de Contadores. Consulta No. 21 del 21 de marzo de 1992.

concierno al Principal. Bien nos ayuda a comprender tal responsabilidad lo expuesto por el reconocido tratadista José Ignacio Narváez, refiriéndose a la permanencia del control ejercido por el Revisor Fiscal: “de otra parte, es de suma importancia que el control sea permanente y no transitorio o intermitente, pues las glosas del revisor han de ser oportunas para que a tiempo se deduzcan las acciones de responsabilidad que deban instaurarse contra los administradores. . . .”²

Obsérvese que es bien claro, que al momento de ejercer así sea temporalmente el cargo de Revisor Fiscal por el Suplente, automáticamente le cobijan las inhabilidades e incompatibilidades que se derivan del cargo y de haberlo ejercido, por cuanto en ese momento actúa con toda la responsabilidad los deberes y derechos que se derivan de los artículos 207, 211, 213 y 214 del Código de Comercio.

Por tanto si no se tiene manifestación escrita de la ausencia del Revisor Fiscal, salvo fuerza mayor demostrable para su no actuación, mal podría el Suplente, actuar o asumir el cargo así sea eventual o temporalmente, sin el riesgo de que bien pudiera serle endilgada la suplantación del Titular, riesgo que generalmente no es tenido en cuenta por los suplentes, toda vez que al Revisor Fiscal legalmente se le asigna un alto grado de diligencia en el cumplimiento de sus deberes, lo cual significa que de no haber una justa causa para la no acción del revisor titular, podría ser tildado éste de negligente al tenor del artículo 211 del mencionado Código.

Debe tenerse presente que el Revisor Fiscal obra como fiscalizador de los actos de los administradores a nombre del Estado, la sociedad y los propietarios o accionistas donde la Revisoría Fiscal es obligatoria, por la confianza que ha merecido para su elección, por lo cual debe existir causa justificada para su no actuación.

BIBLIOGRAFÍA

Consejo de Estado. Fallos varios.

Corte Constitucional. Sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997 y C-006 de 1998.

Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989.

Ley 49 de 1990.

Ley 174 de 1994.

Reglamento de la contabilidad. Decreto 2649 de 1993. Reforma Tributaria. Ley 1111 de 2006. Bogotá, abril de 2007

² Narváez García José Ignacio. Teoría General de las sociedades. Página 304.