

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCION PRIMERA**

**Bogotá, D.C., diciembre seis (6) del año dos mil uno (2001)**

Consejera Ponente: **Dra. OLGA INES NAVARRETE BARRERO**

**Ref: Expediente Nro. 6063**

**Actor: HUGO PALACIOS MEJIA**

Procede la Sección Primera a dictar sentencia de única instancia para resolver la demanda que ha dado origen al proceso de la referencia, instaurada por el señor HUGO PALACIOS MEJIA, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del C.C.A., con el fin de que se declare la nulidad de la Circular 033 de 1999, expedida por la Junta Central de Contadores.

**1. ANTECEDENTES**

**a. El acto acusado**

Se transcribirán a continuación los apartes subrayados y demandados de la Circular 033 de 1999 de la Junta Central de Contadores:

**"CIRCULAR EXTERNA NUMERO 033 DE 1999.  
Octubre 4**

**Señores:** Contadores públicos, revisores fiscales, representantes legales de personas jurídicas prestadoras de servicios contables, usuarios de servicios profesionales de Contaduría Pública.

Asunto: Ejercicio del cargo de revisor fiscal, requisitos, obligaciones y algunas restricciones legales.

Con el fin de hacer claridad sobre algunos aspectos ligados al ejercicio del cargo de Revisor Fiscal, la Junta Central de Contadores, en uso de las facultades conferidas por la ley, en especial de las señaladas en los artículos 5 y 20, ordinal 1 de la Ley 43 de 1990, se permite impartir las siguientes instrucciones:

Algunas restricciones en el ejercicio de la disciplina contable, aplicables a personas jurídicas prestadoras de servicios profesionales en general y de revisoría fiscal en particular.

(...)

En este orden de ideas, y con apoyo en lo preceptuado en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 y el ordinal 3 del artículo 205 del Código de Comercio, las personas jurídicas contratadas para la prestación de servicios de revisoría fiscal no podrán desempeñar en la misma sociedad o ente económico otro cargo, ni prestar otros servicios profesionales durante el respectivo período, prohibición cuya trasgresión dará lugar a que la firma

elegida para desarrollar la función de fiscalización responda disciplinariamente ante la Junta Central de Contadores, en presencia de una (sic) la presunta violación del régimen de inhabilidad e incompatibilidades.

En igual sentido, y en acatamiento de lo ordenado por el artículo 51 de la Ley 43 de 1990, cuando una persona jurídica haya prestado servicios contables de auditoría, contabilidad por outsourcing o asesoría tributaria, entre otros, deberá rehusarse a aceptar la designación como revisor fiscal en la misma empresa, sus subsidiarias y/o filiales, por lo menos durante los seis (6) meses siguientes a la fecha de cesación de sus funciones. (...)".

El artículo 215 del Código de Comercio prescribe que las sociedades que formen los contadores pueden ser designadas como "revisores fiscales" y que, en el evento, deben nombrar un contador público para cada revisoría de la que se encarguen, el cual deberá desempeñar el cargo con sujeción al artículo 12 de la Ley 145 de 1960, hoy artículo 4 de la Ley 43 de 1990.

Los revisores fiscales deben ser contadores. El Código de Comercio acepta que las sociedades de contadores pueden prestar servicios de revisoría fiscal. La Ley 43 de 1990 contiene similar autorización. Los artículos 205 y 214 del citado código contienen normas relativas a garantizar la independencia de los revisores fiscales y la reserva profesional. También la Ley 43 de 1990 había ya establecido mandatos orientados a proteger la independencia de los contadores.

En los apartes demandados de la Circular 033, la Junta Central de Contadores asume la función del Congreso y con el pretexto de proteger la independencia de los revisores, crea, una serie de prohibiciones a las sociedades que prestan servicios de revisoría fiscal, tomando como referencia algunas prohibiciones legales relativas a las personas naturales.

Dice el acto acusado que se desconocería la restricción que contiene la ley mercantil y el Código Disciplinario de la profesión contables, al permitir a la misma persona jurídica, asumir de manera simultánea otras funciones en la misma empresa, o sin dejar transcurrir los plazos previstos en la ley.

El acto acusado tiene un enfoque simplista de un asunto complejo puesto que declara incompatibles en forma indiscriminada y sin atender a las modalidades de la prestación del servicio o a su monto, los servicios de revisoría con cualesquiera otros que pueda proporcionar una sociedad de contadores a una empresa revisada. Se contradice una ley posterior, la Ley 550 de 1999, artículo 34

#### **b. Las normas presuntamente violadas y el concepto de violación.**

Se consideran violadas las siguientes disposiciones:

##### **Primer Cargo.**

Se violan los artículos 48 de la Ley 43 de 1990 y 205, ordinal 3, del Código de Comercio. El artículo 49 de la Ley 43 de 1990 dice:

"El contador público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario o revisor fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo".

El artículo 205, ordinal 3 del Código de Comercio establece:

"quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo" Las normas violadas prohíben a los contadores públicos, es decir, a las personas naturales que desempeñen el cargo de "revisor fiscal", desempeñar otro cargo en la misma compañía sujeta a revisión, o en sus subordinadas, o prestar otros servicios a esas compañías o a cualquier persona a la que hubieren revisado, durante el año siguiente a su retiro del cargo. Estas normas distinguen entre "desempeñar un cargo" de una sociedad en donde se ejerce, además, la revisoría fiscal y "prestar servicios" a esa sociedad o a otras personas. La prohibición de desempeñar el cargo se aplica durante el tiempo de prestación del servicio de revisoría fiscal mientras que la de prestar otros servicios cuando se ha terminado la actividad de revisoría.

El sujeto de la prohibición es la persona natural del contador público. El acto acusado es ilegal por aplicarse a personas jurídicas unas prohibiciones que fueron concebidas para las personas naturales y que solo son razonables cuando se aplican a éstas. Para las personas naturales resulta muy difícil separar los puntos de vista y los métodos de trabajo que son propios de cada uno de los tipos de servicios que se ofrecen a un cliente. Extender los mismos criterios a una persona jurídica es un asunto mucho más complejo. Cuando una persona jurídica se compromete a prestar servicios de revisoría fiscal, se obliga ante todo a designar a un contador para que preste esos servicios dentro de criterios de desempeño profesional y a proporcionarle a ese contador las facilidades administrativas con las que la persona jurídica cuenta. De acuerdo con el inciso 3 del artículo 215 del Código de Comercio es la persona jurídica quien desempeña la revisoría fiscal, no la persona natural.

El revisor fiscal, aún si es empleado o socio de una empresa de contadores, puede y debe conservar su independencia mental. La subordinación laboral o la asociación, no son, según el legislador, obstáculos para la "independencia mental" en el ejercicio de la contaduría. No existen en la ley las restricciones legales que se aplican a los revisores, ni se les pueden extender por analogía.

Después de la expedición de la circular 033, el legislador definió criterios opuestos a los que aparecen en el acto administrativo acusado. En efecto, el artículo 34 de la Ley 550 de 1999, permite que una misma persona jurídica pueda ser designada para los cargos de auditor de una empresa y de revisor fiscal de la misma, debiendo designarse para cada una de ellas personas distintas.

### **Segundo Cargo.**

Violación del artículo 51 de la Ley 43 de 1990 por aplicación indebida. La norma violada señala:

"Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o revisor fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis meses después de haber cesado en sus funciones"

Esta norma solo se refiere a los contadores públicos, calidad que, solo puede predicarse de las personas naturales; invocarla para crear una prohibición a las personas jurídicas es aplicarla de modo indebido. El acto acusado utiliza el artículo 51 de la Ley 43 de 1990 para crear una obligación a las personas jurídicas, es decir, aplica la norma a una situación no regulada por ella.

### **Tercer Cargo**

Violación del artículo 99 del Código de Comercio y artículos 2 y 4 de la Ley 43 de 1990 por falta de aplicación.

El artículo 99 del Código de Comercio consagra:

"La capacidad de la sociedad se circunscribe al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto. Se entenderán incluidos en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad".

Por su parte, los artículos 2 y 4 de la Ley 43 de 1999, señalan:

"Artículo 2. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expiden con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del contador público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Parágrafo 1. Los contadores públicos y las sociedades de contadores públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por contadores públicos o bajo su responsabilidad".

"Artículo 4. Se denominan "sociedades de contadores públicos" a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros contadores públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta Ley"

De estas normas se desprende que tanto los contadores como las sociedades de contadores pueden prestar " y, entre otros, servicios de revisoría fiscal, auditoría, asesoría tributaria y de asesoría gerencial. Existe una clara habilitación a las sociedades de contadores que prestan servicios de revisoría para prestar conexas. La Ley nada dice de

que esos otros servicios solo puedan prestarse cuando no se estén presentando o cuando no se hayan prestado los de revisoría.

#### **Cuarto Cargo.**

Violación de los Artículos 26, inciso 3, de la Constitución Política, artículos 5 y 20, ordinal 1, de la Ley 43 de 1990 por falta de aplicación de la norma constitución y aplicación indebida de las normas legales.

El artículo constitucional citado atribuye a la ley la facultad de establecer controles sobre el ejercicio de las profesiones. Las normas legales violadas atribuyen a la Junta Central de Contadores la facultad de vigilar a las sociedades de contadores públicos. Pero cuando se concede a esta Junta funciones de vigilancia, éstas no le permiten dictar actos administrativos de carácter general con prohibiciones para las sociedades de contadores y menos establecer controles que inciden en el ejercicio de la profesión contable.

La Corte Constitucional declaró inexecutable normas que facultaban al Gobierno para definir por reglamento el contenido de los dictámenes de los revisores fiscales. Las funciones de vigilancia son diferentes de las de regulación. La Junta Central no podía, invocando facultades de inspección y vigilancia regular las actividades prohibidas y permitidas a las sociedades de contadores que prestan servicios de revisoría fiscal. La reglamentación de las profesiones y oficios corresponde al legislador.

#### **b. La defensa del acto acusado.**

El Ministerio de Educación Nacional, Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores, basó su defensa en las siguientes consideraciones:

En cuanto al primer cargo, violación de los artículos 48 de la Ley 43 de 1990 y 205 del Código de Comercio dijo que estas normas deben entenderse en armonía con el artículo 215 del mismo código, según el cual ninguna persona puede ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones. Y agrega: "Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes".

Es evidente que la función contable y concretamente la de revisoría fiscal puede atribuirse a personas naturales, contadores públicos o a personas jurídicas, a la luz de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 143 de 1990(Sic). Debe entenderse que cuando el legislador restringió el ejercicio de la revisoría fiscal a quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo, se refirió a quienes pretendan asumir otra labor distinta a la de la fiscalización del ente, sin hacer distinción entre contadores públicos, personas naturales y jurídicas prestadora de los servicios contables. La prohibición de desempeñar en la misma empresa en forma simultánea el cargo de

revisor fiscal y cualquier otro en el mismo período, nace en la ley y no fue un capricho de la Junta Central de Contadores.

Esta restricción se aplica indistintamente para personas naturales y jurídicas. El revisor fiscal se constituye en un delegatario de funciones propias del Estado en el sentido de que le corresponde avalar con su firma el acto respectivo. Fue entonces deseo del propio legislador establecer la restricción contenida en el ordinal 3 del artículo 205 del Código de Comercio, la que debe entenderse en armonía con el artículo 215 y con el artículo 48 de la Ley 143 de 1990(Sic). La labor del revisor fiscal debe estar libre del conflicto de intereses que le reste independencia, la cual supone una actitud mental que permita actuar con libertad.

En cuanto al segundo cargo:

El hecho de estar vinculados a la empresa, ya sea como empleado o contratista, impide al titular de la revisoría fiscal asumir con objetividad e independencia las funciones propias de la revisoría fiscal o auditoría externa y, por ende, el titular de la investidura se halla inhabilitado para ejercer el cargo. La vulneración del imperativo contenida en el artículo 51 se configura en el momento en que el Contador Público, o la persona jurídica prestadora de servicios contables, que debió declararse impedida, asume funciones para cuyo desempeño existe expresa prohibición legal.

El ejercicio de la profesión contable y de las actividades atinentes comportan un significativo grado de responsabilidad social, independientemente de que se ejerzan por personas naturales o jurídicas. Su tarea involucra intereses que van más allá de la iniciativa particular y atañe a la estabilidad económica y social de la comunidad.

Tercer Cargo: Falta de aplicación de los artículos 99 del Código de Comercio y 2 y 4 de la Ley 143 de 1990.

Al definir el artículo 2 de la ley 43 de 1990 las actividades relacionadas con la ciencia contable que por expreso mandato pueden ser desarrolladas por Contadores Públicos y por Sociedades de Contadores Públicos, se precisó el ámbito de competencia profesional de los ejecutores de la ciencia contable, con la irrefutable consecuencia de que las personas legalmente habilitadas pueden ofrecer los servicios a ella ligados, sin restricciones distintas a las establecidas en disposiciones normativas especiales. Es claro que las personas jurídicas pueden desarrollar todas las actividades contempladas dentro de su objeto social, sin que tal circunstancia impida que, mediando consideraciones especiales, puedan establecerse restricciones o prohibiciones para el ejercicio simultáneo en razón a las funciones tan especiales que comprometen la labor de fiscalización del ente económico. No puede ser otra la interpretación del régimen de inhabilidades e incompatibilidades aplicable a los ejecutores de la profesión contable. No le asiste razón al demandante, pues en ningún momento la Circular demanda está restringiendo la realización de actividades propias de la ciencia contable.

Cuarto Cargo: Violación de los artículos 26 de la Constitución Política, 5 y 20 de la Ley 43 de 1990.

La Junta Central de Contadores cumple las funciones de inspección y vigilancia de la profesión que puede ser ejercida por personas naturales y jurídicas extendiéndose a unas y a otras el ámbito de actuación del ente controlador, porque donde la ley no distingue, no le es dado hacerlo al intérprete. Es claro que la prestación de servicios inherentes a la Contaduría Pública por parte de sociedades de contadores públicos, se somete a la vigilancia de la Junta Central de Contadores, órgano habilitado para imponer las sanciones a que haya lugar en caso de violaciones a los preceptos atinentes a su ejercicio. La Junta Central de Contadores, mediante la Circular 033 no reguló el ejercicio de la profesión, como equivocadamente lo señala el demandante, sino que instruyó y fijó directrices con fundamento en las normas sobre el ejercicio de la profesión, atendiendo lo establecido por la Corte Constitucional en el sentido de que si la actividad del ejercicio de la contaduría se adelanta por medio de una sociedad, ésta, al igual que los contadores personas naturales, debe ser vigilada para conseguir que no se desvíen los objetivos de la actividad.

### **c. La actuación surtida**

De conformidad con las normas del C.C.A., a la demanda se le dio el trámite previsto para el proceso ordinario, dentro del cual merecen destacarse las siguientes actuaciones:

Por auto de treinta y uno (31) de marzo de 2000, se dispuso la admisión de la demanda.

En abril 25 de 2000 se surtió la diligencia de notificación personal al Procurador Delegado ante esta Corporación y el 22 de junio del mismo año al presidente de la Junta Nacional de Contadores. Mediante auto del 26 de septiembre de 2000 se abrió a pruebas el proceso dentro de las cuales se decretó la recepción de testimonios de los señores Hugo F. Ospina, Rodrigo Hernández, Luis Eduardo Viatella y Jaime Hernández Vásquez.

Durante el traslado concedido a las partes y al Agente del Ministerio Público para alegar de conclusión, hizo uso de este derecho la entidad demandada, la parte demandante y el Agente del Ministerio Público.

## **II: ALEGACIONES DE LAS PARTES**

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda, insistiendo en que las restricciones se aplican a las personas naturales y no a las jurídicas. En relación con los argumentos de la defensa, señaló que resulta inaceptable la tesis según la cual las normas que restringen la capacidad de las personas para adelantar actividades, pueden ser de interpretación extensiva. Es importante que exista un régimen legal que defina incompatibilidades en ciertas profesiones, pero solo el Congreso y el Gobierno tiene facultades para regular el tema.

Respecto de la prueba recaudada, los cuatro testigos coincidieron en la importancia de la independencia de los revisores fiscales para el desempeño de su tarea y esto es lo que hace que sus servicios sean valiosos para la comunidad de comerciantes, hasta el punto de que nadie pagaría por obtener certificado de una compañía de revisores fiscales si se considera que ella no es independiente.

Además, señalaron que en otros países, en particular en Estados Unidos, es legal y usual que las firmas de contadores presten al mismo tiempo y al mismo cliente servicios de consultoría y, en general, otros servicios distintos al de auditoría y revisoría fiscal.

Por su parte, la apoderada del Ministerio de Educación Nacional, Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores, fundamentó así sus alegatos de conclusión:

Señalar las normas que rigen el ejercicio de la profesión contable, que los profesionales de la contaduría y las personas jurídicas prestadoras de los servicios contables, previa acreditación de requisitos, deben inscribirse ante la Junta Central de Contadores con el fin de poder ejercer todos los servicios propios de la ciencia contable. De conformidad con el Código de Comercio, el ejercicio de la revisoría fiscal no es privativo de las personas naturales. No son de recibo las aseveraciones del actor para quien, a las personas jurídicas sociedades de contadores que desarrollan una actividad profesional contable no le son predicables las restricciones previstas en la Ley 43 de 1990, las cuales tienen por objeto la necesidad de salvaguardar principios como el de la independencia y objetividad.

El ejercicio de la revisoría fiscal trasciende el interés público y el de la comunidad, otorgándose a los contadores y a las sociedades de contadores la responsabilidad de velar por los intereses no solo particulares sino el interés general. El revisor fiscal se constituye de funciones propias del Estado.

De manera alguna la Circular 033 vulneró el artículo 99 del Código de Comercio, ni los artículos 2 y 4 de la Ley 43 de 1990. La personalidad jurídica de que estén dotadas las sociedades de contadores supone el ejercicio de unos derechos y el cumplimiento de unos deberes, pues de lo contrario se estarían creando entes capaces de adquirir derechos y modificar situaciones jurídicas de terceros sin asumir responsabilidad alguna, lo cual resulta grave tratándose de actividades propias de la ciencia contable.

La Junta Central de Contadores no reguló el ejercicio de la profesión, tan solo instruyó con fundamento en las normas del ejercicio de la profesión.

### **III: CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO**

La procuraduría Primera Delegada ante el Consejo de Estado solicitó mantener la presunción de legalidad del acto acusado señalando que la Circular 033, al producir efectos vinculantes para los contadores públicos, revisores fiscales, representantes legales de personas jurídicas prestadoras de servicios contables y usuarios de los servicios profesionales de la contaduría pública, es susceptible de control jurisdiccional.

Encuentra el Despacho que por expreso mandato del legislador. Los servicios de revisoría fiscal y los demás inherentes a la ciencia contable solo pueden ser prestados u ofrecidos por contadores públicos o por personas jurídicas quienes no podrán por si mismas o por medio de sus empleados servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con esa disciplina en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o auditoria externa.

Dada la naturaleza de la función a cargo de los revisores fiscales y contadores públicos, es lógico que el legislador haya establecido una serie de principios básicos de ética profesional y de prohibiciones para salvaguardar el orden económico y social del país, de tal suerte que cuando

estos profesionales dan fe pública en materia contable, se asimilan a funcionarios públicos para los efectos de las respectivas responsabilidades penales y disciplinarias a que hubiere lugar en el ejercicio de sus funciones.

Entre las prohibiciones establecidas para estos cargos, se cuentan las previstas en los artículos 48 y 51 de la Ley 43 de 1990 y 205-3 y 215 del Código de Comercio, disposiciones que tienen como objetivo garantizar la independencia mental de las personas prestatarias de los servicios contables y de auditoría para que no se constituyan en juez y parte de los usuarios a quienes prestan sus servicios, impidiendo que desempeñen simultáneamente varios cargos. De no existir estas prohibiciones, la fe pública se vería menguada en perjuicio de las relaciones económicas y financieras de la sociedad y del Estado.

Si estas prohibiciones se predicán de las personas naturales que prestan dichos servicios, es perfectamente lógico que las mismas proyecten sus efectos sobre las personas jurídicas que también se dedican a las mismas actividades, pues de lo contrario, estas interdicciones se tornarían inocuas y constituirían grave violación del principio constitucional de igualdad por consagrar un trato discriminatorio entre las personas naturales y las jurídicas que desarrollan las mismas actividades profesionales.

La previsión hecha por la Junta Central de Contadores, en manera alguna comporta extralimitación de sus funciones, pues dicha determinación se enmarca dentro de las facultades de inspección y vigilancia establecidas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990 con el fin de salvaguardar la imparcialidad e independencia de la profesión de contador y revisor fiscal. La circular demandada no está invadiendo las facultades normativas del legislador.

Si se sopesan los intereses en conflicto, es obvio que estos se resuelven a favor de la seguridad de las relaciones económicas, la fe pública y el interés general de los usuarios de los servicios contables, quienes sin duda son partidarios que los controles de contaduría y de auditoría se ajusten a la realidad fáctica de las personas que auditan.

#### **IV- CONSIDERACIONES DE LA SALA**

##### **1. El carácter de las circulares de servicio**

La jurisprudencia de esta Corporación ha reiterado que las circulares de servicios son susceptibles de ser demandadas cuando las mismas contengan una decisión de la autoridad pública, capaz de producir efectos jurídicos y puedan, en consecuencia, tener fuerza vinculante al frente al administrado, pues de no ser así, si la circular se limita a reproducir lo decidido por otras normas, o por otras instancias, con el fin de instruir a los funcionarios encargados de ejercer determinadas competencias, entonces, la circular no será un acto susceptible de demanda.

Así se dejó consignado en fallo de esta Corporación, del 3 del febrero de 2000:

" El Código Contencioso Administrativo, artículo 84, modificado por el artículo 14 del Decreto 2304 de 1989, prevé la posibilidad de demandar las circulares de servicio, en cuanto revistan el carácter de acto administrativo, entendido éste como manifestación de voluntad de la Administración, destinada a producir efectos jurídicos, en cuanto crea, suprime o modifica una situación jurídica. Si la circular no tiene la virtud de producir esos efectos jurídicos externos, bien porque permanezca en el interior de los cuadros de la

Administración como una orientación para el desarrollo de la actividad administrativa, o bien porque se limite a reproducir la decisión de una autoridad diferente, no se considerará entonces un acto administrativo susceptible de control jurisdiccional, porque en dicha hipótesis no se presenta la posibilidad de que los derechos de los administrados sean vulnerados".

(Cfr. Consejo de Estado. Sección Primera. Radicación 5236 del 3 de febrero de 2000. C.P. Dr. Manuel Santiago Urueta).

En el caso presente, la Circular demandada constituye un acto administrativo que crea, modifica o extingue una situación jurídica y que, por lo mismo, es susceptible del presente control jurisdiccional ya que imparte instrucciones sobre aspectos ligados al ejercicio del cargo de Revisor Fiscal, dirigida a los Contadores Públicos, revisores fiscales, representantes legales de personas jurídicas prestadoras de servicios contables, usuarios de servicios profesionales de contaduría pública y establece restricciones para el ejercicio de la revisoría fiscal por parte de las personas jurídicas. La Sala es competente para aprehender el estudio de la presente demanda de nulidad.

## **2. Las prohibiciones respecto de las personas naturales y de personas jurídicas dedicadas a la contaduría pública y a la revisoría fiscal.**

El punto central de la demanda tiene que ver con la facultad de la Junta Central de Contadores para introducir, mediante Circular, restricciones al ejercicio de la revisoría fiscal para las personas jurídicas, tal como se dispuso en la Circular 033 que se acusa.

Se consignó en la Circular 033:

"Con el fin de hacer claridad sobre algunos aspectos ligados al ejercicio del cargo de Revisor Fiscal, la Junta Central de Contadores, en uso de las facultades conferidas por la Ley, en especial de las señaladas en los artículos 5 y 20, ordinal 1 de la Ley 43 de 1990, se permite impartir las siguientes instrucciones.

Algunas restricciones en el ejercicio de la disciplina contable, aplicables a personas jurídicas prestadoras de servicios profesionales en general y de revisoría fiscal en particular.

(...)

En este orden de ideas, y con apoyo en lo preceptuado en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 y el ordinal 3 del artículo 205 del Código de Comercio, las personas jurídicas contratadas para la prestación de servicios de revisoría fiscal no podrán desempeñar en la misma sociedad o ente económico otro cargo, ni prestar otros servicios durante el respectivo periodo, prohibición cuya trasgresión dará lugar a que la firma elegida para desarrollar la función de fiscalización responda disciplinariamente ante la Junta Central de Contadores, en presencia de una (sic) la presunta violación del régimen de inhabilidades e incompatibilidades.

En igual sentido, y en acatamiento de lo ordenado por el artículo 51 de la Ley 43 de 1990, cuando una persona jurídica haya prestado servicios contables de auditoría, contabilidad por outsourcing o asesoría tributaria, entre otros, deberá rehusarse a aceptar la

designación como revisor fiscal en la misma empresa, sus subsidiarias y/o filiales, por lo menos durante los seis (6) meses siguientes a la fecha de cesación de sus funciones."

La Circular 033 de 1999 fue expedida por la Junta Central de Contadores, entidad que, en los términos del artículo 15 de la Ley 43 de 1990, es una unidad administrativa dependiente del Ministerio de Educación Nacional que hace las veces de tribunal disciplinario de la profesión y, entre sus funciones tiene la de "Ejercer la inspección y vigilancia, para garantizar que la Contaduría Pública sólo sea ejercida por Contador Público debidamente inscrito y que quienes ejerzan la profesión de Contador Público, lo hagan de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la ley a quienes violen tales disposiciones". También el artículo 5 de la citada ley consagra que las sociedades de Contadores Públicos estarán sujetas a la vigilancia de la Junta Central de Contadores.

Las sociedades de contadores públicos son personas jurídicas cuyo objeto central es desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

La misma ley define al Contador Público como "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", pero la Corte Constitucional precisó que la contaduría pública también podía ser ejercida por personas naturales.

Cuando la Junta Central de Contadores expidió la Circular 033 que se demanda, lo hizo apoyada en lo preceptuado por el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 y en el ordinal 3 del artículo 205 del Código de Comercio, los cuales en forma clara se refieren a la imposibilidad del Contador Público para prestar ciertos servicios a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal.

El artículo 48 de la Ley 43 de 1990, dispone:

Ley 43 de 1990

Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de revisor fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo".

Por su parte, el artículo 205, ordinal 3, del Código de Comercio, establece:

"Código de Comercio".

Artículo 205. No podrán ser revisores fiscales.

(...)

3. Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo".

Lo que hace la Circular 033, es precisar e ilustrar que las personas jurídicas que prestan servicios de contaduría pública también están sujetas a las restricciones que tanto el Código de Comercio

como la Ley 43 de 1990 consagran para los Contadores Públicos como personas naturales. Tal propósito de la norma reglamentaria no escapa a las funciones de inspección y vigilancia colocadas en cabeza de la Junta Central de Contadores, pues mediante el acto acusado no se ha expedido la prohibición para el ejercicio de la profesión a las personas jurídicas, sino tan solo se ha hecho claridad sobre el tema.

Las facultades de inspección y vigilancia de las que está revestida la Junta Central de Contadores, suponen el control en el ejercicio de las profesiones y el cumplimiento de las disposiciones que sobre ellas se hayan expedido. En el caso de la circular demandada se han ejercido tales atribuciones sin que se creen o modifiquen las normas existentes introduciendo nuevos elementos no previstos en las leyes respectivos. La Constitución Política en el artículo 26 consagra que las autoridades competentes inspeccionarán y vigilarán el ejercicio de las profesiones, y solo la ley puede ejercer títulos de idoneidad, pero no escapa a la competencia de la Junta Central de Contadores precisar las restricciones en el ejercicio de la profesión para las personas jurídicas, que presten servicio de contaduría pública, pues se haría la aplicación del régimen de inhabilidades y de prohibiciones para los contadores públicos, cuando éstos se constituyen en personas jurídicas a través de las cuales ejerzan la profesión.

La Circular 033, apoyada en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990, prohíbe a las personas jurídicas contratadas para la prestación de servicios de revisoría fiscal desempeñar en la misma sociedad o ente económico "otro cargo", o prestar otros servicios profesionales durante el respectivo período. Y seguidamente, establece que "en acatamiento de lo ordenado por el artículo 51 de la Ley 43 de 1990", cuando una persona jurídica haya prestado servicios contables de auditoría, contabilidad por outsourcing o asesoría tributaria, entre otros, debe rehusarse a aceptar la designación como revisor fiscal en la misma empresa, sus subsidiarias y/o filiales, por lo menos durante los seis meses siguientes a la fecha de cesación de sus funciones".

La Junta Central de Contadores precisa los términos de los artículos 48 y 51 de la Ley 43 de 1990, pues mientras en el primero consagra la prohibición para el Contador Público para "prestar servicios profesionales", en el segundo, hace relación al Contador que fue **empleado** de una sociedad, si bien una cosa es la prestación de servicios mediante contrato y otra distinta ocupar un cargo como empleado, no lo es menos que conforme al texto del artículo 51 de la Ley 43 de 1990. "Artículo 51 cuando un Contador público haya actuado como empleado de una sociedad, rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones", norma aplicable a las personas jurídicas que, aunque por razones obvias no pueden ser "empleados" de una sociedad, si pueden tener dentro de su seno tareas o encargos que impliquen colisión de intereses. Y sí en el contador adscrito a la firma se configura la inhabilidad, ésta es una situación distinta que implica la advertencia de tal impedimento a la persona jurídica para la que labora.

La Circular 033 acusada, aunque incurre en varias imprecisiones y faltas de técnica jurídica al consagrar, por ejemplo, que las personas jurídicas contratadas para la prestación de servicios de revisoría fiscal no pueden desempeñar en la misma sociedad otro cargo, no está estableciendo prohibiciones o restricciones para el ejercicio de la revisoría fiscal por parte de las personas jurídicas, solo está precisando que el régimen de inhabilidades y de prohibiciones que se aplica a

la persona natural del contador público, también es aplicable a las personas jurídicas a través de las cuales se ejerce tal profesión.

En mérito de lo expuesto, la Sección Primaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

### **FALLA**

**DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.**

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE Y CUMPLASE.**

Se deja constancia de que la anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala en su sesión de seis (6) de diciembre del año dos mil uno (2001).

**OLGA INES NAVARRETE BARRERO GABRIEL E. MENDOZA MARTELO**  
**Presidente**

**CAMILO ARCINIEGAS ANDRADE MANUEL S. URUETA AYOLA**