

**ASPECTOS NORMATIVOS DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL
CONTADOR PÚBLICO A NIVEL GENERAL Y ORIENTADO AL ÁMBITO
TRIBUTARIO**

ADRIANA ÁLVAREZ URREA
VANESSA CONTRERAS TAMAYO
PATRICIA PAREJA MESA

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
ENVIGADO

2011

**ASPECTOS NORMATIVOS DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL
CONTADOR PÚBLICO A NIVEL GENERAL Y ORIENTADO AL ÁMBITO
TRIBUTARIO**

Presentado por:

ADRIANA ÁLVAREZ URREA
VANESSA CONTRERAS TAMAYO
PATRICIA PAREJA MESA

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de:
CONTADOR PÚBLICO

Asesor:

Dr. LEÓN JAIME HENAO OROZCO

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
ENVIGADO

2011

Nota de aceptación

Firma del jurado

Envigado, agosto de 2011.

Dedicatoria

Dedicamos este trabajo a todas aquellas personas que nos han acompañado y apoyado en este proceso de formación académica como futuras profesionales de la Contaduría Pública, en especial a nuestras familia, quienes siempre estuvieron a nuestro lado con una voz de aliento en las situaciones difíciles, tanto así como en los buenos momentos.

AGRADECIMIENTOS

Nuestro más sincero sentimiento de gratitud a todas las personas que colaboraron con la consecución de este trabajo de grado: a la Institución Universitaria de Envigado y a su Facultad de Ciencias Empresariales y especialmente al decano León Jaime Henao Orozco y a la docente Carmen Elena Mosquera Moreno, por ofrecernos sus conocimientos profesionales y académicos y su valiosa asesoría para el desarrollo de este trabajo.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
<i>GLOSARIO</i>	11
<i>RESUMEN</i>	14
<i>ABSTRACT</i>	15
<i>INTRODUCCIÓN</i>	16
<i>1. PRESENTACIÓN DEL TRABAJO DE GRADO</i>	17
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	17
1.2 OBJETIVOS	20
1.2.1 Objetivo general.....	20
1.2.2 Objetivos específicos	21
1.3 JUSTIFICACIÓN	21
1.4 METODOLOGÍA	23
1.4.1 Tipo de investigación	23
1.4.2 Enfoque de la investigación	23
1.4.3 Fuentes de recolección de la información.....	24
1.4.4 Tratamiento de la información	24
<i>2. ASPECTOS NORMATIVOS DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PÚBLICO A NIVEL GENERAL</i>	26
2.1 MARCO CONCEPTUAL	26
2.1.1 Responsabilidad legal.....	26
2.1.2 Contador Público	26
2.1.3 Fe pública	27

2.1.4 Ética del contador público.....	28
---------------------------------------	----

2.2 ANTECEDENTES DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PÚBLICO 29

2.2.1 Periodo desde la expedición de la Ley 145 de 1960 hasta la Ley 43 de 1990.....	29
--	----

2.2.2 Conceptos jurisprudenciales.....	29
--	----

2.2.2.1 Consejo de Estado sala de consulta y servicio civil, año 1974 ..	29
--	----

2.2.2.2 Consejo de Estado sala de consulta y servicio civil, radicación 1512, año 1981	31
--	----

2.2.3 Conceptos de la Superintendencia Bancaria.....	32
--	----

2.2.3.1 Circular 26 de 1972	32
-----------------------------------	----

2.2.3.2 Circular 22 de 1974	33
-----------------------------------	----

2.2.3.3 Circular 156 de 1974.....	34
-----------------------------------	----

2.2.3.4 Concepto 161 de 1975.....	34
-----------------------------------	----

2.2.3.5 Circular Externa SD 010 de 1979.....	35
--	----

2.2.4 Conceptos jurisprudenciales.....	36
--	----

2.2.4.1 Sentencia C-434 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.....	36
--	----

2.2.4.2 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Sentencia de noviembre 29 de 2000. Rad 13.231. M.P. Fernando E. Arboleda Ripoll	40
--	----

2.2.4.3 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Sentencia de marzo 16 de 2005. Rad. 22407. M.P. Álvaro Orlando Pérez Pinzón	41
--	----

2.2.4.4 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Sentencia de agosto 17 de 1995. Rad. 8968. M.P. Fernando E. Arboleda Ripoll...	43
---	----

2.2.4.5 Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero ..	45
---	----

2.2.4.6 Sentencia C-290 de 1997. M.P. Jorge Arango Mejía	48
--	----

2.2.4.7 Sentencia C-538 de 1997. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz	53
---	----

2.2.4.8 Sentencia C-530 de 2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell	57
2.2.4.9 Sentencia C-780 de 2001. M.P. Jaime Córdoba Triviño	60
2.2.4.10 Consejo de Estado. Sentencia de octubre 11 de 1994. Expediente 2824. Consejero Ponente: Yesid Rojas Serrano	65
2.2.5 Conceptos doctrinales	67
2.2.5.1 Junta Central de Contadores. Concepto 471 de marzo 26 de 2001	67
2.2.5.2 Junta Central de Contadores. Circular Externa No 033 de octubre 4 de 1999	68
2.3 MARCO TEÓRICO	75
2.3.1 Principios ético-legales del Contador Público	75
2.3.2 Junta Central de Contadores	79
2.3.3 Consejo Técnico de la Contaduría Pública	80
2.3.3.1 Circular externa número 030	81
2.3.3.2 Circular externa número 013	82
2.3.3.3 Circular externa número 011	82
2.3.4 Tipos de responsabilidad legal	82
2.3.4.1 Responsabilidad civil	82
2.3.4.2 Responsabilidad penal	85
2.3.4.3 Responsabilidad comercial	86
2.3.4.4 Responsabilidad tributaria	87
2.3.5 Diferencias entre las obligaciones del contador público y del revisor fiscal	89
2.3.6 Conducta ética del contador público ante un conflicto de intereses .	91
3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTADOR PÚBLICO EN COLOMBIA	94
3.1 DEBERES ÉTICO-PROFESIONALES QUE SE DERIVAN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTADOR PÚBLICO	94

3.2 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTADOR POR SUS ACTOS FISCALES.....	98
3.3 RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO AL CERTIFICAR INGRESOS	102
3.4 FIRMA DEL CONTADOR PÚBLICO EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS	103
<i>4. DESARROLLO DE ENTREVISTAS.....</i>	<i>109</i>
4.1 ENTREVISTA 1.....	109
4.2 ENTREVISTA 2.....	112
4.3 ENTREVISTA 3.....	115
4.4 ENTREVISTA 4.....	118
<i>5. CONCLUSIONES.....</i>	<i>121</i>
<i>6. RECOMENDACIONES.....</i>	<i>125</i>
<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	<i>127</i>
<i>ANEXOS.....</i>	<i>131</i>

LISTA DE ANEXOS

	Pág.
Anexo A. Normograma	131
Anexo B. Casos de contadores sancionados por la Junta Central de Contadores	157
Anexo C. Formato de entrevista	160

GLOSARIO

AGENTE DE RETENCIÓN: Son las personas que realizan el pago o abono en cuenta y a quienes la ley ha otorgado tal calidad sin importar si son contribuyentes o no en el impuesto sobre la renta.

AUXILIARES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Personas ajenas a la institución, debidamente inscritas como auxiliares en listas diseñadas por la Administración, previa convocatoria, para colaborar en las labores inherentes al proceso ejecutivo obteniendo como contraprestación unos honorarios fijados por el funcionario de conocimiento. Ejemplo: evaluadores, peritos, secuestres.

BASE GRAVABLE: Valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa para establecer el valor monetario del crédito fiscal o valor cuantitativo del objeto de la obligación tributaria".

BIENES DEPRECIABLES: Son todos aquellos bienes que al producir renta, se desgastan. Tal desgaste o agotamiento es susceptible de valorar en términos monetarios y por tiempo determinado.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública es un organismo permanente, encargado de la orientación técnica-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país.

CONTADOR PÚBLICO: Se entiende por Contador Público 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.

CONTRIBUYENTE: Es el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Es la persona obligada por la ley tributaria a cumplir obligaciones formales o sustanciales.

DOCTRINA: Conjunto de opiniones de grandes autores, que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aun no legisladas.

DOLO: del latín “dolus” que quiere significar fraude o engaño, implica la intención de producir un daño mediante una acción u omisión. Actúa con dolo quién miente para sacar provecho de una situación, afectando los intereses de un tercero.

ECONOMETRÍA: “medición económica”, pero sus alcances van más allá de la simple medición. Esta herramienta, por medio de las matemáticas y la estadística, busca definir y cuantificar las relaciones entre las diferentes variables que se incluyen en un modelo económico y los datos observados en la vida real.

FE PÚBLICA: Confianza obligatoria que se da a los actos de un individuo.

INSCRIPCIÓN DE CONTADOR PÚBLICO. La inscripción como Contador Público se acreditará por medio de una tarjeta profesional que será expedida por la Junta Central de Contadores.

JUNTA CENTRAL DE CONTADORES: fue creada por medio del Decreto Legislativo No. 2373 de 1956, siendo una unidad administrativa dependiente del Ministerio de Educación Nacional. En ese orden, la Junta Central de Contadores es un organismo público adscrito al Ministerio de Educación Nacional, hasta el 27 de julio de 2007, fecha en que se expide la Ley 1151, incorporando al Plan Nacional de Desarrollo la nueva adscripción al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

JURISPRUDENCIA: Es la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicar a los casos sometidos a su jurisdicción.

LEY: Toda norma jurídica reguladora de los actos y de las relaciones humanas, aplicable en determinado tiempo y lugar.

PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. Se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre asuntos y actividades de personas naturales.

PUNITIVO: Concepto que hace referencia al castigo o sanción como producto de haberse infringido una norma del derecho positivo, esto es, de la norma jurídica legítimamente aceptada.

RESUMEN

El propósito de esta investigación consiste en determinar los aspectos normativos de la responsabilidad legal del contador público a nivel general y orientado al ámbito tributario, fundamentales en el ejercicio de la profesión del contador como dador de fe pública en Colombia y su responsabilidad frente a la sociedad; para el logro de dicho objetivo, se realiza, en primer lugar, un estado del arte sobre la responsabilidad legal general y tributaria del Contador Público en Colombia; de igual manera, se identifican desde el punto de vista jurisprudencial y doctrinal las responsabilidades que se generan en el ejercicio de la profesión contable a nivel general y en materia tributaria; y a su vez, se establecen los principios éticos que debe tener el Contador Público en Colombia de conformidad con la normatividad tributaria colombiana vigente.

Por tal motivo, este estudio se estructura en torno a tres grandes apartes, en los cuales el lector podrá encontrar, en un primer momento, la presentación del problema y la metodología del trabajo de grado; en segundo lugar, el cuerpo del trabajo estructurado en torno a un marco conceptual, los antecedentes de la responsabilidad legal del contador público a nivel general y la fundamentación teórica y doctrinal de dicha responsabilidad; y, por último, se configuran algunos elementos de la responsabilidad tributaria del contador público en Colombia, para lo cual se tienen en cuenta los deberes ético-profesionales del contador, así como la responsabilidad tributaria por sus actos fiscales, la responsabilidad al certificar ingresos y el carácter vinculante de la firma del contador en las declaraciones tributarias, todo ello teniendo como soporte legal un normograma, el cual se encuentra en los anexos.

ABSTRACT

The purpose of this research is to determine the normative aspects of legal responsibility for the general public at the counter and aimed to taxation, fundamental to the exercise of the profession of the accountant as the giver of public faith in Colombia and its responsibility towards society ; to achieve this objective is realized, first, a state of the art in general and the tax liability of a public accountant in Colombia, likewise, can be identified from the standpoint of jurisprudence and doctrinal responsibilities that generated in the course of the accounting profession in general terms and tax matters, and in turn, establishes the ethical principles that should be the Public Accountant in Colombia under Colombian tax regulations in force.

Therefore, this study is structured around three main sections, where readers will find, at first, the presentation of the problem and the methodology of the thesis, and second, the body of the structured around a conceptual framework, a history of legal responsibility for the general public at the counter and the theoretical and doctrinal foundation of that responsibility and, finally, you configure some elements of the tax liability of certified public accountant in Colombia, for which taking into account ethical and professional duties of the accountant, and tax liability for their actions fiscal responsibility to certify income and the firm binding of the counter in the tax returns, all having as a nomogram legal support, which is found in the annexes.

INTRODUCCIÓN

Este trabajo se hizo con el fin de determinar los aspectos normativos de la responsabilidad legal del contador público a nivel general y orientado al ámbito tributario, fundamentales en el ejercicio de la profesión del contador como dador de fe pública en Colombia y su responsabilidad frente a la sociedad, es necesario el desarrollo de una investigación objetiva, estructurada bajo parámetros científicos en torno a nociones, no sólo propias de la disciplina contable, sino también de la legislación, la jurisprudencia y la doctrina.

La razón de esta investigación parte, principalmente, de la ausencia de bibliografía de otros estudios similares que centraran su atención en la identificación de los elementos que configuran la responsabilidad legal del Contador Público a nivel general y, orienta al ámbito tributario; por tal motivo, en este trabajo se propone un rastreo de la doctrina, la normatividad y algunos pronunciamientos jurisprudenciales que permitieran vislumbrar dicha responsabilidad propia del quehacer y accionar del Contador Público en Colombia.

A lo anterior hay que sumar que este trabajo busca satisfacer una de las principales necesidades que se presenta en el contexto de la Contaduría Pública y es el bajo número de investigaciones sobre temas contables de este tipo, siendo ésta una oportunidad para proporcionar una investigación en esta disciplina, tan hábida de estudios y con perspectivas científicas.

1. PRESENTACIÓN DEL TRABAJO DE GRADO

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Esta investigación tiene como propósito responder la siguiente pregunta problematizadora: ¿Cuáles son los aspectos normativos de la responsabilidad legal del contador público a nivel general y orientado al ámbito tributario, fundamentales en el ejercicio de la profesión del contador como dador de fe pública en Colombia y su responsabilidad frente a la sociedad?

Para dar respuesta al mencionado interrogante, es necesario partir del hecho según el cual los Contadores Públicos, desde mucho antes de la reglamentación de la profesión, han estado sujetos a una serie de cumplimientos de carácter normativo, encaminados todos ellos a marcar directrices en el desempeño de la profesión y las funciones de las mismas, aun cuando en aquella época no se hablaba propiamente de los Contadores Públicos, es el caso de la ley 45 de 1923, que hace recomendaciones sobre establecimientos bancarios, ley introducida en razón a las recomendaciones hechas por la Misión Kemmerer¹; en ella, en su artículo 48, inciso 3, se establecen multas para aquellos directores, gerentes o empleados de los establecimientos bancarios que presenten a sabiendas balances falsos, igual se establece en la ley 57 de 1931 en su artículo 5, inciso 3, de allí que puede afirmarse que la necesidad de establecer una recopilación de las principales responsabilidades de los Contadores Públicos en el ejercicio de la profesión, no es nueva.

¹ BANCO DE LA REPÚBLICA (Autor Corporativo). Kemmerer y el Banco de la República: diarios y documentos. Colombia: Banco de la República, 1994.

Con el surgimiento del decreto 2160 de 1986 (mediante el cual se establecieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas), la multinacional Price Waterhouse Asesores Gerenciales, publicó en noviembre de 1987 el libro “La responsabilidad legal de los Contadores Públicos en Colombia”² en el cual se hizo una recopilación de los aspectos normativos, jurisprudenciales y doctrinarios de lo más importante en ese momento para la profesión contable en Colombia.

Más adelante, en el año 1990, bajo la autoría de Arturo Suárez Rivera, se publicó el “Código de la Contaduría”, el cual hizo una recopilación de las leyes, decretos, resoluciones circulares, jurisprudencia y doctrinas más importantes para la profesión.

Después de las publicaciones anteriores, han transcurrido muchos años durante los cuales la Contaduría Pública ha alcanzado un verdadero realce e importancia como profesión liberal, y amparados en el concepto de la fe pública y la confianza pública de la cual se ha investido al Contador, asignándosele una gran cantidad de funciones en diversas áreas, de allí que no sólo las funciones de estos profesionales sino también su responsabilidad por las tareas asignadas ha ido en aumento en estos años, lo que ha puesto de manifiesto que la responsabilidad del Contador trasciende del campo comercial a otros campos como el administrativo, civil, tributario, penal, de los cuales se pueden derivar sanciones por la acción u omisión que se desarrollan en el ejercicio de la profesión, sanciones que se encuentran contempladas, tanto en la codificación legal colombiana como en las normas y reglamentos que las

² PRICE WATERHOUSE ASESORES GERENCIALES (Autor Corporativo). La responsabilidad legal de los Contadores Públicos en Colombia. Bogotá: Price Waterhouse Asesores Gerenciales, 1987.

respaldan, con arreglo a los preceptos constitucionales establecidos en la Carta Política de 1991.

Pero además de las normas y la jurisprudencia, la doctrina en esta área también ha evolucionado; al respecto, las altas cortes han estudiado la demanda de las normas o casos concretos que indican el alcance de las mismas, y sus pronunciamientos (jurisprudencias), los cuales sirven para aclarar el sentido de ellas, igual caso sucede con los pronunciamientos doctrinales adelantados por la Junta Central de Contadores, Consejo Técnico de la Contaduría y las diferentes superintendencias relacionadas con la profesión como la Superintendencia de Sociedades, Superintendencia de Economía Solidaria, Superintendencia Financiera, entre otras.

Y es que la Contabilidad, dada su gran importancia para el ente económico, y por ende para la economía nacional, está sometida a una gran reglamentación; aspectos como la presentación de estados financieros, rendición de información tributaria, certificación de información financiera, implementación de procedimientos contables, entre otros, implican no solo una gran responsabilidad desde el punto de vista técnico (saber hacer), sino que además obligan al profesional de la Contaduría Pública a estar atento a cualquier cambio normativo que se pueda presentar en su área, ya que estos cambios generan nuevas responsabilidades en el ejercicio de la profesión.

Precisamente, desde 1960, año en el cual se reglamentó la profesión del Contador Público, la normatividad expedida en ésta área no sólo ha sido abundante sino que además parece que cada vez se ampliara más su campo de acción; sin embargo, desde la expedición de la ley 145 de 1960 hacia adelante mucha de esta normatividad ha sido estudiada e interpretada en Colombia por las altas cortes Judiciales y la doctrina estableciéndose desde el

punto de vista jurisprudencial y doctrinal unas responsabilidades precisas para y en el ejercicio de la profesión de Contador Público, hecho este desconocido parcial y en algunas ocasiones totalmente por quienes desempeñan esta profesión.

El Contador Público, ya sea desempeñándose como Contador o como Revisor Fiscal, ambos, en el ejercicio de su actividad profesional, se enfrenta a una serie de aspectos normativos que direccionan el quehacer de la profesión; sin embargo, y debido a la gran cantidad de leyes, decretos y resoluciones que se presentan en la legislación colombiana (dentro de los que se destacan la Ley 145 de 1960, el Código de Comercio, la Ley 75 de 1986, la Ley 43 de 1990, el Decreto 1510 de 1998, la Ley 599 de 2000, el Estatuto Tributario, la Ley 633 de 2000, entre otros), muchos Contadores Públicos y Revisores fiscales desconocen el alcance y la responsabilidad que tienen que asumir en el ejercicio de su profesión por el incumplimiento de la normatividad vigente, sea este incumplimiento por acción u omisión en las funciones asignadas por el Código de Comercio y demás normas concordantes y complementarias que atañen a la profesión.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo general

Identificar los aspectos normativos de la responsabilidad legal del contador público a nivel general y orientado al ámbito tributario, fundamentales en el ejercicio de la profesión del contador como dador de fe pública en Colombia y su responsabilidad frente a la sociedad.

1.2.2 Objetivos específicos

- Realizar una recopilación normativa en torno a la responsabilidad legal general y tributaria del Contador Público en Colombia.
- Establecer a partir de la jurisprudencia y la doctrina las responsabilidades que se generan en el ejercicio de la profesión contable a nivel general y en materia tributaria.
- Analizar los principios éticos que debe tener el Contador Público en Colombia de conformidad con la normatividad tributaria colombiana vigente.
- Determinar las implicaciones que tiene para el contador público el conocimiento de sus responsabilidades legales a nivel general y en particular, las responsabilidades a nivel tributario mediante entrevistas desarrolladas con académicos de las ciencias contables.

1.3 JUSTIFICACIÓN

El Contador Público en el ejercicio de la profesión, independiente del cargo que desempeñe, se encuentra supeditado al cumplimiento de una gran cantidad de leyes, decretos y resoluciones que direccionan su quehacer y responsabilidad; sin embargo, esta normatividad al ser estudiada e interpretada por las altas cortes (Constitucional, Suprema de Justicia y Consejo de Estado), al igual que por la Junta Central de Contadores, Consejo Técnico de la Contaduría y las diferentes superintendencias, asigna unas responsabilidades adicionales a los Contadores Públicos en el desempeño de sus funciones; estas interpretaciones de la normatividad se produce específicamente cuando las normas son

demandadas (jurisprudencialmente) o cuando se solicita orientación sobre su interpretación y alcance (doctrinalmente).

Esta investigación busca convertirse en un aporte fundamental no sólo para el ámbito jurídico tributario colombiano, sino también para que sirva de referente a universidades, contadores, docentes y estudiantes de contaduría para el conocimiento de las disposiciones legales tributarias que debe tener presente un Contador Público en su quehacer permanente.

Debido a lo abundante de la normatividad expedida, en muchas ocasiones los Contadores Públicos la desconocen parcial o totalmente, y consideran que con mayor razón se desconoce el alcance dado a esta normatividad por vía jurisprudencial y doctrinal, ya que incluso por estas vías se establecen nuevas responsabilidades en el ejercicio de la profesión, nuevas responsabilidades que, valga la pena reiterar, son desconocidas por muchos Contadores Públicos.

Es importante porque permitirá a los Contadores públicos, e inclusive a los Revisores Fiscales y a profesionales de otras áreas que se desempeñan en funciones afines a la contaduría como administradores, abogados, economistas, entre otros, tener un verdadero conocimiento acerca de la responsabilidad en el ejercicio de su profesión, temática que hoy en día, a pesar de lo mucho que afecta o puede afectar, en pocas ocasiones se le da la importancia debida.

Se justifica también el análisis de la evolución jurisprudencial y doctrinal de las normas que rigen la profesión de la Contaduría Pública en Colombia, sobre todo, en materia tributaria, que será de ayuda no sólo a los estudiantes, sin importar su nivel (pregrado, postgrado), sino también a profesionales, académicos y estudiosos de la ciencia contable que quieran ampliar sus conocimientos sobre este importante tema.

A su vez, es importante esta investigación porque mediante ella se espera mejorar el perfil profesional del Contador Público, ya que de esta forma se puede alcanzar un mayor dominio de temas que atañen directamente a esta profesión, aspecto que con toda seguridad redundará positivamente en el desempeño profesional del Contador Público.

Por tales razones, se hace necesario estudiar acerca de la evolución jurisprudencial y doctrinal de las normas relacionadas con la Contaduría Pública y de manera especial la que tiene que ver con la responsabilidad que se asigna a los Contadores Públicos en Colombia en materia tributaria.

1.4 METODOLOGÍA

1.4.1 Tipo de investigación

Ésta es una investigación de tipo descriptivo, por cuanto se propone determinar la responsabilidad legal general y tributaria de los Contadores Públicos según la normatividad, la jurisprudencia y la doctrina colombiana.

1.4.2 Enfoque de la investigación

Es una investigación que corresponde a un estudio de enfoque analítico, pues pretende realizar valoraciones sobre una problemática específica, empleando para ello un lenguaje contable pertinente. Por tal razón, el estudio que aquí se busca realizar comprende una serie de reflexiones y aproximaciones, si bien en parte jurídicas, de igual manera, de aplicación netamente contable sobre la responsabilidad legal del contador público.

Con base al enfoque mencionado, se busca llegar a desarrollar una teoría acerca de los pronunciamientos jurisprudenciales de las altas cortes en referencia a la responsabilidad legal de los Contadores Públicos en Colombia y documentar acerca de la evolución de la jurisprudencia y la doctrina en referencia a la expedición de normas relativas a la profesión de la Contaduría Pública en el campo tributario. Es importante que la investigación sea a la vez general y descriptiva: general en cuanto que no se encuentra atada a ningún sistema o cultura contable en particular, sino que busca hacer un recuento explicativo y aclaratorio de la responsabilidad del contador como una institución compleja, que posee un aspecto gobernado por reglas; y descriptiva, ya que es un discurso en el cual se hará la descripción de una realidad evidente que demuestra los vacíos en Colombia en la materia.

1.4.3 Fuentes de recolección de la información

Para este trabajo se emplearán fuentes primarias y secundarias. Las primarias estarán comprendidas por las entrevistas realizadas a académicos de la contaduría pública; mientras que las secundarias corresponden a obras bibliográficas, páginas Web, legislación, sentencias, resoluciones, etc.

1.4.4 Tratamiento de la información

La información será recolectada a través de un proceso sistemático de verificación de los contenidos pertinentes a este estudio. Para ello, se parte de una bibliografía provisional, que luego será complementada, con el fin de identificar los contenidos de mayor relevancia.

La investigación abarcará los pronunciamientos jurisprudenciales enunciados por las altas cortes (Constitucional, Suprema de Justicia, Consejo de Estado), y los pronunciamientos doctrinales de entidades como la Junta Central de Contadores, Consejo Técnico de la Contaduría, y las diferentes

superintendencias, todos ellos relacionados con las actividades profesionales de los Contadores Públicos y la responsabilidad que asignan estos pronunciamientos al ejercicio de la Contaduría Pública.

2. ASPECTOS NORMATIVOS DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PÚBLICO A NIVEL GENERAL

2.1 MARCO CONCEPTUAL

2.1.1 Responsabilidad legal

Desde la óptica jurídica, la responsabilidad legal se puede definir como aquella deuda u obligación de reparar o satisfacer por sí o por otro la consecuencia de un delito, culpa u otra causa legal; en este sentido, se puede distinguir tres clases de responsabilidad legal: penal, civil y administrativa.

Ahora, ¿por qué se debe responder cuando se causa un daño? Este fundamento de responsabilidad está plenamente sustentado en el principio de justicia, el cual impone la necesidad de restablecer el estado anterior a la lesión causada injustamente o en que la sanción jurídica de la conducta lesiva responde a una elemental exigencia ética³.

2.1.2 Contador Público

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 43 de 1990, el Contador Público es aquella persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional, 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.

³ LÓPEZ HERRERA, Edgardo. Introducción a la Responsabilidad Civil. En Internet: <http://www.derecho.unt.edu.ar/publicaciones/Introdresponsabilidadcivil.pdf> [Consultado el 23 de junio de 2011. Hora: 8:58 p.m.].

En el ámbito tanto nacional como internacional, el Contador Público es un profesional que está dedicado a aplicar, analizar e interpretar información contable y financiera de una organización con el fin de plantear e implementar instrumentos de apoyo para la empresa en la que lleve su actividad contable en la toma de decisiones.

Ahora, con relación a lo estipulado en la ley anteriormente mencionada (artículo 2), el Contador Público lleva a cabo actividades que tienen que ver con la ciencia contable y, específicamente, con todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de Contador Público como la asesoría tributaria, la asesoría gerencial en aspectos contables y similares.

En sí, para poder ejercer la profesión contable es necesario en nuestro país (según el artículo 3 de la Ley 43 de 1990) haber obtenido el título de Contador Público en una universidad colombiana autorizada por el gobierno para conferir tal título o haber obtenido dicho título (o de una denominación equivalente) expedido por instituciones extranjeras de países con los cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reciprocidad de títulos y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto.

2.1.3 Fe pública

La fe pública es un concepto que hace alusión al asentimiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas

manifestaciones están revestidas de verdad y certeza⁴; en este sentido, entonces, hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 10 de la Ley 43 de 1990 en donde queda claro que la fe pública de un Contador Público se refiere a la atestación o firma de éste 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 registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Así las cosas, 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 su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes (parágrafo 2 del artículo 10 de la mencionada ley).

2.1.4 Ética del contador público

El Contador Público es una persona que, indiscutiblemente, además de desempeñar su labor contable con una alta calidad profesional, también debe llevar a cabo dicha actividad con ética, entendida ésta como un principio que está enmarcado dentro de elementos como la integridad, la objetividad, la independencia, la responsabilidad, la confidencialidad, la observancia de las disposiciones normativas, la competencia y actualización profesional, la difusión y colaboración, el respeto entre colegas y, en fin, de realizar su labor dentro de

⁴ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Concepto 012 del 16 de junio de 2009. En Internet: <http://actualicese.com/normatividad/etiqueta/fe-publica/> [Consultado el 23 de junio de 2011. Hora: 10:14 p.m.].

los parámetros de abstinencia para *“realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir de alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal”*⁵.

2.2 ANTECEDENTES DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PÚBLICO

2.2.1 Periodo desde la expedición de la Ley 145 de 1960 hasta la Ley 43 de 1990

Cabe anotar que durante este periodo la jurisprudencia y la doctrina no tuvieron un mayor avance en establecer responsabilidades a los contadores, quizás en razón a que la profesión de Contador no tenía aún la importancia que adquirió posteriormente con la expedición de la Ley 43 de 1990 y los diferentes conceptos de los órganos de control y vigilancia.

2.2.2 Conceptos jurisprudenciales

Con la expedición del Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio), se presenta un gran avance para la profesión contable, esto debido a la introducción en este código en su título I, capítulo VIII, de la institución de la Revisoría Fiscal (artículos 203 – 217).

2.2.2.1 Consejo de Estado sala de consulta y servicio civil, año 1974

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el año 1974, responde a la consulta de si *“es imprescindible la firma del contador de la*

⁵ LEY 43 DE 1990. Artículo 37.

*sociedad para la certificación de balances a que se refiere el artículo 290 del código de comercio, o para que el balance quede certificado basta con las firmas autógrafas del representante legal y del revisor fiscal*⁶. El Consejo de Estado respondía:

“En primer término la ley, más claramente un artículo como es en este caso, y es regla bien sabida, no puede interpretarse aisladamente, fuera del contexto que regula la materia. Entonces si se compaginan todas estas disposiciones, principalmente si se tiene en cuenta que el revisor debe ser un contador público y se consideran las funciones y atribuciones que tiene –mucho más importantes y más amplias que las de un simple contador en esa sociedad – es forzoso concluir que la firma del contador en un balance, a más de la del revisor fiscal y la del representante legal, claro está, no agrega ni quita nada a ese balance, para usar esa expresión común.

*El balance, también para decirlo así, está completo con las solas firmas del representante legal y del revisor fiscal, ya que con la firma de este último se establece, entre otras muchas cosas, que este balance corresponde a la realidad que las operaciones se hicieron de acuerdo con la ciencia contable etc.”*⁷.

Del anterior concepto del Consejo de Estado se puede deducir que en aquella época la firma y funciones del revisor fiscal estaba jerárquicamente por encima de las del contador público, ya que con solo la firma del primero se hacía innecesaria la del segundo, pues se señalaba que estas dos firmas daban a entender lo mismo en cuanto a lo que ellos certificaban y establecían en materia contable, suponiendo que con estas se certificaban prácticamente lo mismo.

⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de consulta y servicio civil. Radicación número: 031. Bogotá, D. E, treinta y uno (31) de enero de mil novecientos setenta y cuatro (1974). Consejero ponente: Mario Latorre Rueda.

⁷ Ibid.

Más adelante vemos que con la expedición de la ley 222 de 1995, especialmente lo establecido en sus artículos 37 y 38 se replantean los conceptos y se modifica esta posición, tema que es tratado ampliamente por la Corte Constitucional en la sentencia C-290 de 1997.

2.2.2.2 Consejo de Estado sala de consulta y servicio civil, radicación 1512, año 1981

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en mayo 21 de 1981 con referencia de radicación N° 1512 responde a la consulta siguiente:

“Si el contador público que desempeña el cargo de revisor fiscal está obligado a exhibir, mostrar o entregar a las entidades gubernamentales que ejercen la inspección y vigilancia de las sociedades comerciales, aparte de los documentos elaborados por la empresa y sometidos a su revisión, aquellos documentos privados de que se vale en el ejercicio de sus funciones de revisoría y que constituyen las evidencias del mismo”.

Referente a la consulta anterior, la sala establece que:

“Frente a las normas legales que regulan el ejercicio de la inspección y vigilancia, es claro que ésta sólo la puede ejercer la Superintendencia de Sociedades dentro de los límites y para los fines que aquellas les señalan. En otras palabras: La Superintendencia puede exigir la presentación de todos los documentos que tengan relación con el sistema contable, pero aquello lo podrá hacer única y exclusivamente para el ejercicio cabal de sus funciones, las que constituyen el límite que la misma ley ha establecido frente a la reserva documental de los papeles y libros del comerciante. Además de lo expuesto se deduce claramente de la ley, específicamente, del artículo 63, ordinal 2º del Código de Comercio, en cuanto prescribe que

los funcionarios “de las ramas jurisdiccional y ejecutiva del poder público solamente podrán ordenar de oficio la presentación o examen de los libros y papeles del comerciante”, entre otras finalidades, “para la vigilancia de los establecimientos de crédito, las sociedades mercantiles y las instituciones de utilidad común. El precepto transcrito no hace ninguna excepción”.

La jurisprudencia de la sala de consulta es precisa, indica que en ejercicio de su función de control y vigilancia la Superintendencia a través de sus funcionarios no puede exceder las labores encomendadas ni puede extralimitarse solicitando documentación no relacionadas con el ejercicio de las mismas. El revisor Fiscal en ejercicio de sus funciones puede tener acceso a documentación confidencial de la empresa, a manera de ejemplo, secretos tecnológicos, estudios de mercado, proyecciones de un producto, entre otros, documentos en los cuales se apoya para rendir su dictamen, pero que no son objeto de la vigilancia de la Superintendencia.

2.2.3 Conceptos de la Superintendencia Bancaria

2.2.3.1 Circular 26 de 1972

Según Price Waterhouse Asesores Gerenciales⁸, en esta circular se dan a conocer a todas las entidades sometidas a la vigilancia por parte de la Superintendencia Bancaria (hoy Superfinanciera) de acuerdo a lo acordado en la plenaria del primer Congreso Nacional de Revisores Fiscales, en el cual se había solicitado a la Superintendencia Bancaria que exigiera el cumplimiento

⁸ PRICE WATERHOUSE ASESORES GERENCIALES (Autor Corporativo). La responsabilidad legal de los Contadores Públicos en Colombia. Bogotá: Price Waterhouse Asesores Gerenciales, 1987.

del artículo 215 del Código de Comercio⁹, en lo referente al número de sociedades en que los Contadores Públicos se pueden desempeñar como Revisores Fiscales, esto con el fin principal que “...*el propio contador controle los compromisos que adquiere...*”, desde ya se evidencia por parte de los Contadores Públicos la voluntad de solo asumir aquellos compromisos que pudieren atender y hasta el límite establecido en el Código de Comercio, aspecto que redundaría en la calidad del servicio que presta el profesional de la Contaduría.

2.2.3.2 Circular 22 de 1974

Mediante esta circular la Superintendencia Bancaria, hace precisiones acerca de la responsabilidad y funciones de los Revisores Fiscales, explicando:

“Consecuencia lógica de lo expuesto es precisamente que al revisor fiscal le corresponde la organización, revisión y control de la contabilidad, aspectos a los cuales se refiere el artículo 2 del decreto 1776 y para los que se requiere la calidad de contador público que también es un requisito consagrado en la ley y en el artículo 215 del código del comercio para el ejercicio de la revisoría fiscal...”. “Por lo tanto como los requisitos establecidos en la ley, en el código de comercio y en el decreto 1776, son funciones específicas del revisor fiscal bajo su responsabilidad”.

Para la época es importante la precisión que se hace acerca de la responsabilidad de los Revisores Fiscales en un aspecto importante como lo es la organización de la contabilidad, aspecto que aún hoy se desatiende por hacer

⁹ Artículo 215 del Código de Comercio: “*El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones. 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*”.

énfasis en los aspectos de revisión y control, cuando todos sabemos que una contabilidad organizada facilita en gran medida las actividades de revisión y control.

2.2.3.3 Circular 156 de 1974

Esta circular resaltaba la función de:

“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”. El revisor fiscal quedó convertido así en un idóneo y permanente cooperador de los organismos oficiales encargados del control de las sociedades, con capacidad de aportar elementos de juicio y orientaciones de sumo valor para subsanar errores y anomalías”.

La doctrina comienza a visualizar así lo que puede aportar el revisor fiscal, para un adecuado ejercicio de control y vigilancia a las diferentes entidades sujetas a su inspección, todo apoyado en los informes oportunos e idóneos que éste puede presentar.

2.2.3.4 Concepto 161 de 1975

El concepto 161 de 1975 enunciado por la superintendencia Bancaria establecía:

“En cuanto al régimen de responsabilidades la ley establece una serie de sanciones por las faltas u omisiones en que incurra el revisor fiscal, las cuales pueden clasificarse en administrativas, civiles y penales. En cuanto a las sanciones penales estas son procedentes en los casos previstos por el legislador, además de la que puede generarse por no denunciar penalmente cualquier hecho delictuoso de que tenga conocimiento en el desempeño de sus funciones”.

Legalmente, todos los servidores públicos están en la obligación de denunciar los hechos delictivos de que tengan conocimiento, o iniciar la investigación de oficio si tienen la competencia, de acuerdo a lo establecido en el artículo 67 del actual código de procedimiento penal, que establece que:

“toda persona debe denunciar a la autoridad los delitos de cuya comisión tenga conocimiento y que deban investigarse de oficio. El servidor público que conozca de la comisión de un delito que deba investigarse de oficio, iniciará sin tardanza la investigación si tuviere competencia para ello; en caso contrario, pondrá inmediatamente el hecho en conocimiento ante la autoridad competente”.

Dentro del contexto anterior, entonces, cualquier hecho que configure un delito de cualquier índole, tributario, contable, de seguridad social, comercial, laboral, entre otros, debe ser denunciado por el revisor fiscal o por el contador público, que tenga conocimiento, sin embargo en ocasiones el desconocimiento de las normas de carácter penal por parte de los profesionales de la Contaduría les impide la aplicación de la misma.

2.2.3.5 Circular Externa SD 010 de 1979

Esta circular sostenía que:

“algunos revisores fiscales, posiblemente han olvidado que son una extensión de la Superintendencia en el control y vigilancia de las compañías, que están asimilados a funcionarios públicos en cuanto a la responsabilidad de sus funciones y que gozan de respaldo permanente de este despacho cuando actúan con elevados criterios profesionales, pero, como es obvio, deben responder cuando incumplen o son negligentes en el desempeño de su cargo”.

En consonancia con lo establecido anteriormente, las funciones del revisor fiscal cobran mayor importancia, para los órganos de control y vigilancia, en este caso la Superintendencia Bancaria, sin embargo esto trae consigo una mayor responsabilidad, y por ende un incremento en las sanciones a las que pueden ser sometidos. Se resalta la asimilación a funcionarios públicos que se hace de los Revisores Fiscales cuando se encuentran en el desempeño de sus funciones.

2.2.4 Conceptos jurisprudenciales

2.2.4.1 Sentencia C-434 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

En esta sentencia se estudia la demanda de los artículos 43, entre otros, de la ley 222 de 1995. (*Por la cual se modifica el libro segundo del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones*). El artículo 43 de la ley 222 de 1995 derogó el artículo 157 del Código de Comercio, para efectos de los objetivos trazados solo tomaremos en cuenta lo señalado en el artículo 43, que establecía:

“Artículo 43. RESPONSABILIDAD PENAL.

Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:

- 1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.*
- 2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas”.*

El artículo en mención es estudiado desde el punto de vista de la unidad de materia, es decir, si dentro de la normatividad de carácter comercial se podía

introducir normatividad de otras ramas del derecho, como en este caso del derecho penal.

Al respecto, en esta sentencia la Corte Constitucional precisó que:

“Las precedentes consideraciones son válidas, desde luego, siempre y cuando se entienda que el tipo penal creado en el artículo 43 de la Ley 222 de 1995 está referido únicamente a los datos, constancias o certificaciones contrarias a la realidad y a las conductas que impliquen tolerancia, acción o encubrimiento de falsedades en los estados financieros de las sociedades.

En efecto, la norma legal demandada ha de entenderse en su contexto, que es precisamente el indicado, y, en consecuencia, su sentido no puede ser -sin violar la Constitución, allí sí por ruptura de la unidad de materia- el de consagrar un tipo penal general y abierto, aplicable a todas las personas, o referente a los estados financieros de entidades u organismos no regulados por la normatividad societaria, es decir, por la que el legislador se propuso reformar.

Se trata, en el sentir de la Corte, de una disposición especial, cuyos sujetos activos son única y exclusivamente los administradores, contadores y revisores fiscales de las sociedades mercantiles reguladas por el Libro II del Código de Comercio, cuyo régimen se ha extendido a las compañías civiles por norma que en la fecha ha recibido el respaldo constitucional de la Corte (Sala Plena. Sentencia C-435 del 12 de septiembre de 1996)”. (Resaltados fuera del texto).

Se debe entender que éste artículo deroga al 157 del Código de Comercio el cual decía:

“Los administradores, contadores y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados”.

Según lo establecido por la Corte Constitucional, este artículo 43 de la Ley 222 de 1995 sólo era aplicable en las sociedades mercantiles y por extensión a las sociedades civiles, de allí que se interpreta que referente al resto de entidades de carácter diferente al comercial y civil donde se presentara situación equiparable a lo sostenido por la Corte Constitucional, se les aplicaba lo establecido en el código penal vigente de la época (Decreto 80 de 1980).

La sentencia C-996 de 2000, estudia la demanda sobre el mismo artículo 43 de la ley 222 de 1995, pero ahora desde el punto de vista de la conducta punible allí formulada, sostiene la Corte en esta sentencia lo siguiente:

De esta manera, se ha establecido por vía jurisprudencial que la expresión quienes, se contrae a las personas anotadas. Es decir, que siendo un tipo penal especial y complementario, resulta necesario tener la calidad de administrador, contador o revisor fiscal de la persona jurídica, para que se puede ser acreedor a la sanción, en el evento de realización de la conducta punible.

Así las cosas, la norma se encuentra plenamente justificada, en la medida en que tales constancias o certificaciones han sido suscritas por los sujetos activos arriba mencionados, y en cuanto la finalidad que se persigue de darle seguridad y transparencia a la gestión jurídico contable de la

sociedad. Por lo demás, se trata de documentos que se presumen auténticos, por cuanto dan fe pública.. (Subrayados fuera de texto).

Finalmente, en lo que concierne con la expresión "contrarios a la realidad", la Corte no comparte los argumentos expuestos por el demandante, pues teniendo en cuenta la diversidad de conductas punibles que se describen en la norma demandada, resulta razonable que sean sancionadas, no sólo aquéllas que se refieren exclusivamente a la realidad contable, sino simplemente a la realidad que se predica de la actividad misma de la empresa. (Subrayados fuera de texto).

En esta sentencia se agrega que las actividades sujetas a la sanción penal no son solo aquellas que tienen relación con las actividades de carácter contable en las entidades comerciales y civiles, también están sujetas a la misma sanción aquellas certificaciones expedidas por el contador público o revisor fiscal que sin ser de carácter contable, certifiquen actividades de la empresa, se podría pensar por ejemplo en certificaciones sobre seguridad social, asuntos tributarios y a los órganos de vigilancia de la sociedad o empresa, entre otros.

Posteriormente se debe entender que éste artículo fue derogado por la ley 599 de 2000 (Código penal), al subsumir lo referente a este tema en su artículo 289 que consagra la falsedad en documento privado. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia en Sentencias de Sala de Casación Penal, orientaba acerca del alcance del delito de falsedad en documento privado y la responsabilidad que atañe a los Contadores Públicos y Revisores Fiscales como portadores de la confianza pública y facultados para dar fe pública, por lo cual, estos profesionales están en la obligación de decir la verdad, cuando certifican acerca de estados financieros o alguno de sus componentes.

2.2.4.2 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Sentencia de noviembre 29 de 2000. Rad 13.231. M.P. Fernando E. Arboleda Ripoll

En concordancia con lo anterior, la Corte Suprema de Justicia en Sentencia de noviembre 29 de 2000, ha precisado el alcance de la falsedad tanto material como ideológica en documento privado, como se expresa a continuación:

Falsedad ideológica en documento privado. "La obligación de decir la verdad deriva, en algunos casos, de la delegación que el Estado hace en los particulares de la facultad certificadora de la verdad, en razón a la función o actividad que cumplen o deben cumplir en sociedad, como ocurre, verbigracia, con los médicos, revisores fiscales y administradores de sociedades, quienes, frente a determinadas situaciones, y para ciertos efectos, deben dar fe, con carácter probatorio, de hechos de los cuales han tenido conocimiento en ejercicio de su actividad profesional.

En otros eventos, el deber de veracidad surge de la naturaleza del documento y su trascendencia jurídica, cuando está destinado a servir de prueba de una relación jurídica relevante, que involucra o puede llegar a comprometer intereses de terceras personas determinadas, como acontece cuando la relación que representa trasciende la esfera interpersonal de quienes le dieron entidad legal con su firma, para modificar o extinguir derechos ajenos, pues cuando esto sucede, no solo se presenta menoscabo de la confianza general que el documento suscita como elemento de prueba en el ámbito de las relaciones sociales, y por consiguiente de la fe pública, sino afectación de derechos de terceras personas, ajenas al mismo.

La segunda exigencia para que la falsedad ideológica de particular en documento privado pueda tener realización típica, es que el documento tenga capacidad probatoria, condición que se cumple cuando es jurídicamente idóneo para establecer una relación de derecho, o para

modificarla, es decir, cuando prueba, per se, los hechos que en él se declaran.

En tercer lugar debe ser constatado que el documento ha sido introducido en el tráfico jurídico social, es decir, que fue utilizado con el propósito de hacerlo valer como prueba de la relación jurídica que representa, para la consecución de los fines inherentes a su esencia, que determinaron su creación, y paralelamente, que con dicho uso fueron afectadas relaciones jurídicas de personas determinadas, ajenas a las que concurrieron a su producción, porque significó la extinción de un derecho concreto, o porque lo modifica, exigencia que lleva ínsita la causación de un daño inmediato a un tercero determinado.

Falsificar un documento, no es sólo alterar su contenido material (falsedad material propia), o elaborado integralmente (falsedad material impropia). Falsificar es también hacer aparecer como verdaderos, hechos que no han sucedido, o presentar de una determinada manera hechos que acontecieron en forma distinta, es decir, faltar a la verdad en el documento, o falsearlo ideológicamente. Por eso carece de sentido argumentar que el legislador dejó a la deriva la falsedad ideológica en documento privado, al no reproducir la fórmula gramatical que utilizó para los documentos públicos". (Subrayados fuera del Texto).

2.2.4.3 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Sentencia de marzo 16 de 2005. Rad. 22407. M.P. Álvaro Orlando Pérez Pinzón

Igualmente la Corte Suprema de Justicia en sentencia de marzo 16 de 2005, ha precisado los elementos que configuran la falsedad ideológica en documento privado.

Requisitos para su configuración. “Uno. La falsedad ideológica en documento privado sí se encuentra definida como delictiva, tanto en el Código Penal de 1980 como en el del 2000.

Dos. Para hablar de falsedad ideológica en documentos privados, al principio se requería que el autor faltara a la verdad y originara daño a un tercero o, al menos, que lo hiciera con la intención de propinarlo. Luego, ante el ostensible y necesario cambio de óptica sobre el alcance y contenido del bien jurídico fe pública, no fue imprescindible incluir esos elementos en la definición típica, porque era obvio que si una persona falsificaba un documento con suficiencia para vulnerarlo una vez sometido al torrente del tráfico jurídico, incurría en delito, siempre que, desde luego, afectara real o potencialmente el decurso normal de las relaciones socio-jurídicas.

Tres. Por lo anterior, aun cuando los tipos penales de 1980 y del 2000 no lo requieren en forma expresa, se sigue hablando del deber de verdad que debe acompañar al autor para que pueda cometer esa conducta delictiva. Esa determinación es atendible, porque, en verdad, un documento ideológicamente falso que solamente vincule y produzca efectos exclusivamente entre particulares, no genera riesgo ni perjuicio a la fe pública por cuanto esta se halla en cabeza de la “colectividad”, es decir, del “interés de la generalidad social”. Sin embargo, si esa mentira entre dos o más personas trasciende y arriba al terreno de la pluralidad poniendo en peligro o dañando el habitual y normal entramado jurídico, el simple embuste particular, privado, se convierte en delito.

Cuatro. El deber de verdad resulta de dos fuentes. La primera es la ley. Sucede cuando esta, concebida en sentido lato, frente a una relación social, afirma explícitamente que las personas están obligadas a obrar con la verdad; es el denominado deber legal de verdad, o deber expreso de

decir la verdad; la segunda es la que surge de la demostración de que en el caso concreto con la conducta desplegada —falsedad y uso— se ha creado un riesgo para el “bien jurídico social” conocido como fe pública, o cuando se comprueba que lesionado el carácter probatorio del documento, efectivamente, se ha ofendido ese bien “colectivo”. Es la obligación tácita, sobrentendida o deducida de decir la verdad”. (Subrayados fuera del Texto).

Como puede verse, y de acuerdo a las sentencias de la Corte Suprema de Justicia, los Revisores Fiscales y Contadores Públicos deben cumplir con el denominado *deber legal de verdad*, esto con el fin de no ofender ese “*bien jurídico social*” ese “*bien colectivo*” llamado fe pública del cual están revestidos.

La derogatoria del artículo 43 de la ley 222 de 1995 tiene como consecuencia que los delitos anteriormente señalados como “exclusivos” de las sociedades comerciales y civiles, ya no lo son, es decir, las conductas antes descritas en cualquier entidad que se cometan están sujetas a castigo, pues el artículo 289 del Código Penal Colombiano es el aplicable en todo tipo de casos donde se falsifique documento privado que pueda servir de prueba, y con el requisito adicional que éste debe ser usado¹⁰.

2.2.4.4 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Sentencia de agosto 17 de 1995. Rad. 8968. M.P. Fernando E. Arboleda Ripoll

Si un documento que se elabore o se falsifique, y aun cuando pueda servir de prueba, no es utilizado ni introducido en el ámbito jurídico, no traerá consecuencias jurídicas, un ejemplo al respecto podría ser la elaboración de unos estados financieros de la empresa “X” que cumplan la formalidad de reunir

¹⁰ El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.

las firmas para ser considerado certificado o dictaminado, pero éste permanece guardado debajo de un colchón o archivado en una gaveta ajena a la contabilidad y a los documentos de archivo de la empresa, allí no produce consecuencias jurídicas, es decir, no se tipifica el delito de falsedad en documento privado, la Corte Suprema de Justicia mediante jurisprudencia ha establecido las circunstancias en las cuales se presenta la falsedad en documento privado de la manera siguiente:

Consumación y prescripción de la falsedad en documento privado. "En cuanto a la consumación de los hechos punibles materia de juzgamiento, momento a partir del cual se establecería la operancia del término prescriptivo, conveniente es recordar que de manera reiterada se ha sostenido, no sólo por esta corporación, sino por la doctrina, que el uso legalmente requerido para que adquiera plena configuración el punible de falsedad en documento privado de que trata el artículo 221 del Código Penal, es aquél mediante el cual se introduce el documento en el tráfico jurídico, ya de manera judicial, mediante la aportación a un proceso, ora extrajudicialmente, pero con la ineludible intención de hacerlo valer como medio de prueba de la manifestación de voluntad de su creador.

Por lo tanto, lo que define y sanciona la norma, a más de la mutación a la verdad, es el engaño al hacer creer al conglomerado social, a una parte de él, o a una persona en particular, que el documento que se exhibe como válido, representa de manera indiscutible la voluntad de su acreedor y, que por ello, debe ser tenido como medio de prueba del acto o contenido de voluntad que en él se incluye.

En este orden de ideas, si el documento falsificado tiene una precisa vocación probatoria, es ésta la que determina el uso que define el legislador, y no la utilización que le quiera dar de manera diferente el sujeto

de la conducta. Pensar lo contrario, sería desconocer el alcance de este tipo penal con el que se pretende proteger la fe pública, pues se sancionaría no la utilización para el engaño, sino, simplemente, cualquier alteración de la verdad documental sin finalidad". (Subrayado fuera del texto).

Para el caso del ejemplo dado, la falsedad en documento privado se tipificaría en caso tal que los estados financieros de la empresa "X", sean entregados a una entidad o puestos a disposición de los socios o de un tercero con el entendido que estos reflejan la situación financiera de la empresa, ya que en esta situación se estaría violando la disposición del deber legal de decir la verdad que cobija a los contadores públicos y revisores fiscales, traicionando la confianza pública del Estado y de terceros en razón a que al usar los estados financieros de la empresa "X" se presumen, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales¹¹, cabe agregar que el artículo 221 al que hace referencia la jurisprudencia es el artículo 289 en el nuevo Código Penal Colombiano, igualmente que mediante la Ley 890 de 2004 (reforma al código penal) se incrementaron las penas a los delitos de falsedad en documentos, y en el caso del artículo 289 del código comentado, la pena pasó de 12 a 16 meses y de 6 a 9 años.

2.2.4.5 Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero

En esta sentencia se estudia la demanda contra el artículo 54 de la ley 6º de 1992 que modifica los artículos 659 y 660 del decreto ley 624 de 1989 (*Estatuto Tributario*), sólo nos remitiremos a lo dicho en referencia al artículo 659 E.T.

El artículo 659 del Estatuto Tributario quedará así:

¹¹ Ley 43 de 1990. Artículo 10.

"Artículo 659. Sanción por violar las normas que rigen la profesión:

"Los Contadores Públicos, Auditores o Revisores que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado -quien deberá ser Contador Público- hará parte de la misma en adición a los actuales miembros".

La Corte Constitucional expresa, entonces, que:

La existencia de normas como las impugnadas persiguen entonces una finalidad claramente constitucional, ya que son expresiones de la potestad sancionadora que puede ejercer la administración a fin de asegurar el cumplimiento del deber de tributación (Constitución Política art. 95 ord 9º). En efecto, como ya se indicó, esas disposiciones pretenden evitar que los contadores, revisores y auditores incurran en conductas que pueden facilitar la evasión y elusión tributarias. En ese orden de ideas, esas

normas también encuentran fundamento en la regulación e intervención estatal en las profesiones (CP art. 26), ya que de esos profesionales "se predica el deber legal de lealtad con el Estado, en particular en lo que atañe a suministrar a las autoridades datos ciertos respecto de hechos propios del ámbito de su profesión". Por ello es también legítimo que la ley prevea sanciones a estos profesionales cuando desconozcan ese deber de lealtad y suministren datos falsos en desarrollo de su actividad profesional.

La Corte no encuentra entonces ninguna objeción a que la ley prevea sanciones para aquellos contadores, revisores y auditores que incurran en conductas susceptibles de afectar el buen recaudo tributario pues ellas encuentran fundamento en el derecho sancionador tributario y en el control de las profesiones, que posibilita la existencia de sanciones que derivan de lo que esta Corporación ha denominado procesos disciplinarios ético profesionales.

La Corte no comparte este criterio, pues el verbo aconsejar es suficientemente claro, y la sanción se encuentra justificada, ya que no es legítimo que un profesional como un contador, que es un depositario de la fe pública y tiene deberes de veracidad en este campo, tal y como lo establece la Ley 43 de 1990 que regula esta actividad, recomiende, dentro de la órbita de su actividad profesional, que un particular eluda sus obligaciones tributarias por medio de una contabilidad que no se ajusta a la realidad ni a los principios técnicos en la materia".

Sin embargo, ello no significa que ese artículo sea inconstitucional por no establecer de manera expresa que la conducta de estos profesionales debe ser culpable, pues esa disposición debe ser interpretada en consonancia con las normas que regulan la materia sancionadora, por lo cual se entiende que no se puede sancionar a los contadores, revisores o auditores por el sólo hecho objetivo de producir el resultado descrito. Así

por ejemplo, sería totalmente inadmisibles que se impusieran las sanciones previstas en la norma a un contador que emita un dictamen contrario a las normas de auditoría, pero que haya efectuado tal conducta como consecuencia de un caso fortuito o de una fuerza mayor” (Subrayados fuera del texto).

Los Contadores Públicos y Revisores Fiscales deben lealtad no solo a sus empleadores, también, y de manera especial, lo deben para con el Estado y, a éste último en mayor medida en razón al interés general que lo guía, el Estado como se ha comentado en otras ocasiones considera a los profesionales de la Contaduría Pública como una extensión de él dentro de la empresa, de tal suerte que las actuaciones del profesional de la Contaduría tendientes a facilitar la evasión y elusión de tributos merecen un castigo, por entre otras cosas, afectar directamente el ingreso de recursos al erario público y ofender la presunción de veracidad que tienen las actuaciones de los Contadores Públicos y Revisores Fiscales, condición que no puede ser violada sin que esto genere para ellos consecuencias de carácter sancionatorias, sin perjuicio de las penales, civiles y disciplinarias a que haya lugar, sin embargo en un aparente gesto de bondad la Corte Constitucional introduce eximentes de culpabilidad que pueden justificar la conducta de los Contadores y Revisores Fiscales como son el caso fortuito y la fuerza mayor (hechos que deben ser imprevisibles e irresistibles), pero estos eximentes deben ser demostrados por el Contador Público y el Revisor Fiscal, quienes tienen la carga de la prueba para evitar ser sancionados de acuerdo a lo establecido en el artículo 659 E.T.

2.2.4.6 Sentencia C-290 de 1997. M.P. Jorge Arango Mejía

En la presente sentencia se demanda el artículo 38 de la ley 222 de 1995, entre otros, el artículo demandado establece:

“Artículo 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

“Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente, [que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento.]

“Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquellos y éstos existe la debida concordancia”. (Subrayados fuera del texto). La parte entre corchetes fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional.

La Corte interpreta el alcance que tiene el inciso segundo del nombrado artículo 38 de la ley 222 del 1995, y además establece diferencias entre los estados financieros dictaminados por un Revisor Fiscal a los dictaminados por un Auditor Externo o un Contador Público independiente, los primeros tienen una normatividad expresa que deben acatar como lo es el artículo 208 del Código de Comercio, entre otras, en las cuales pueden apoyarse, mientras que el Auditor Externo no tiene una norma expresa que lo rija, es lo que al sentir de la corte debe estar presente en los dictámenes de los Revisores Fiscales y que señala como manifestaciones mínimas, sin embargo estas manifestaciones mínimas que exige la norma a los Revisores Fiscales no limita su accionar ni su capacidad de expresarse sobre los

estados financieros examinados, es decir, como mínimo deben cumplir con lo establecido en el artículo 208 del Código de Comercio Colombiano, sin perjuicio de agregar lo que a bien consideren de acuerdo al examen efectuado.

En este punto la Corte Constitucional continúa diciendo:

Pero, puesto que la razón de ser de las intervenciones de estos profesionales, por lo menos en relación con los estados financieros, es la manifestación de un concepto de auditoría, no basta que puedan suscribirlos, sino que es menester que, sin perjuicio de las manifestaciones mínimas a que los obliga el ordenamiento jurídico, tengan también el derecho de exponer libremente lo que a bien tengan sobre la razonabilidad de los instrumentos examinados, según sus apreciaciones éticas y sus propias capacidades como expertos en la materia. Esto, precisamente, es lo que, a juicio de la Corte, consagra el inciso 2o. del artículo 38 de la ley 222 de 1995, al decir que el sentido de la firma del revisor fiscal o el contador público independiente, “será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”.

Conviene precisar que los revisores fiscales y contadores independientes no tienen, en relación con el contenido de los conceptos que emiten sobre estados financieros, libertad absoluta. Por el contrario, están sujetos a unas obligaciones mínimas, más exigentes para los revisores fiscales, con arreglo a las leyes 145 de 1960 y 43 de 1990, y al artículo 208 del Código de Comercio. Sobre este particular, la Superintendencia Bancaria, en la Circular Externa número 7 de 1996, manifestó lo siguiente:

“Precisiones relativas al dictamen. Las opiniones que debe rendir el revisor fiscal por mandato legal al máximo órgano social, son diferentes a las que debe expresar un contador público en cumplimiento de su labor de auditor externo, razón por la cual el dictamen de uno y otro no pueden llevar la misma redacción, pues de ser así se estaría eludiendo el alcance de la responsabilidad como revisor fiscal y no se cumpliría con lo preceptuado sobre la materia (C. Co., arts. 208 y 209)”.

Al contrario, puesto que los dictámenes deben tener un contenido mínimo, y, cuando sea del caso, deben dar cuenta de los conceptos, reservas, salvedades o informes adicionales que se requieran, es claro que el legislador, en vez de consagrar la irresponsabilidad de los revisores fiscales y los auditores externos, les ha asignado la obligación de cumplir con determinadas obligaciones profesionales. Esto, en cuanto atañe a los revisores fiscales, ha permitido que la Superintendencia Bancaria, en la Circular ya citada, afirme:

Pretender aplicar a la labor del revisor fiscal las normas de auditoría generalmente aceptadas: tal situación conllevaría a afirmar que la labor de los primeros no sería asidua, oportuna y permanente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 207 del Código de Comercio, sino que la ejecución de las mismas se llevaría a cabo en dos oportunidades durante el ejercicio contable, si recordamos que el trabajo de auditoría se efectúa en forma temporal a través de las llamadas “preliminar” y “final”, y

El Magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, presentó salvamento de voto en la presente sentencia, con los argumentos siguientes:

“En el campo económico, las normas sobre estados financieros, cuando no se confían a la “autorregulación” de los operadores y de las asociaciones profesionales, se vinculan a la competencia de organismos administrativos

de inspección y vigilancia - como es el caso de las superintendencias -, que en virtud de la técnica normativa de la “deslegalización”, refrendada por la Corte Constitucional, rutinariamente dictan y modifican normas contables. La Contradicción o inconsecuencia no pueden ser mayores: Las superintendencias - organismos subalternos del Gobierno Nacional -, pueden dictar normas contables, sujetándose desde luego a la ley y al reglamento, sin embargo lo mismo no lo puede hacer el Gobierno en desarrollo de la potestad reglamentaria constitucionalmente prevista con el objeto de lograr la cabal ejecución de las leyes. No deja de sorprender que la “deslegalización” encuentre beneplácito en la Corte, y no así la apelación que el Legislador hace a la potestad reglamentaria que no entraña “deslegalización” ni que la materia contable se coloque por fuera del dominio legislativo. Exigir del órgano democrático una mayor densidad normativa en punto a la contabilidad, denota desconocimiento de esta materia y, sobre todo, olvido acerca de la función política y de dirección suprema que dicho órgano está llamado modernamente a desplegar. Otra cosa es que se quiera - tal vez por razones formales - sobrecargar inútilmente al Congreso. Un mejor entendimiento de lo que es la democracia y de lo que es la contabilidad, habría sin duda conducido a una sentencia de exequibilidad”. (Subrayados fuera del texto).

El magistrado Eduardo Cifuentes, en su salvamento de voto, pone de manifiesto, en su sentir, que un mejor entendimiento sobre el área contable habría dado como resultado una decisión diferente, al respecto es necesario precisar, y que sirva de crítica, que la academia y las agremiaciones han dejado casi exclusivamente en manos del legislador y de la justicia ordinaria el desarrollo normativo de la profesión, se requiere una participación más activa de la academia y de los órganos rectores de la disciplina contable.

2.2.4.7 Sentencia C-538 de 1997. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

En esta sentencia es demandado, entre otros, el artículo 118 de la ley 222 de 1995, que establece:

“Artículo 118: Remoción del revisor fiscal. La Superintendencia de Sociedades de oficio o a solicitud de la junta provisional de acreedores o del contralor, podrá remover al revisor fiscal, cuando compruebe que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor, o cuando no estando la empresa en marcha, hubiere omitido exigir que así se revelara en los estados financieros, o cuando se hubiere abstenido de solicitar la adopción de medidas de conservación y seguridad de los bienes de la sociedad o de los que tuviere en custodia o a cualquier otro título”.

Los Contadores Públicos y Revisores Fiscales, están obligados a decir la verdad, “*deber legal de verdad*”, su incumplimiento les genera sanciones, no solo por el hecho de consignar en documentos sujetos a su examen aspectos contrarios a la realidad, (incumplimiento por acción) sino también por el hecho de no denunciar o informar oportunamente los hechos de que tenga conocimiento y en los cuales tenga el deber legal de denunciar o informar (incumplimiento por omisión), en ambos casos se defrauda la confianza pública que el Estado y los terceros han depositado en él.

En esta sentencia manifestaba el Procurador General de la Nación que:

En efecto, como ya se indicó, esas disposiciones pretenden evitar que los contadores, revisores y auditores incurran en conductas que pueden facilitar la evasión y elusión tributarias. En ese orden de ideas, esas normas también encuentran fundamento en la regulación e intervención estatal en las profesiones (C.P. art. 26). Ya que de esos profesionales "se predica el deber legal de lealtad con el Estado, en particular en lo que

atañe a suministrar a las autoridades datos ciertos respecto de hechos propios del ámbito de su profesión Sentencia C-511/96. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. "Por ello es también legítimo que la ley prevea sanciones a estos profesionales cuando desconozcan ese deber de lealtad y suministren datos falsos en desarrollo de su actividad profesional". (Subrayados fuera del texto).

La responsabilidad asumida por los Contadores Públicos y Revisores Fiscales al dar fe pública sobre la información suministrada a la Administración de Impuestos o a una entidad de inspección, vigilancia y control, no solo queda en el plano ético, no solo se les predica que deben actuar con diligencia, idoneidad y el suministrar una información veraz, las sanciones por parte del Estado por lo que a sus ojos es un comportamiento desleal de parte del Contador Público y Revisor Fiscal trascienden a otros planos, como los penales, civiles, disciplinarios, ya que el Estado se siente "traicionado" por quien está en la obligación de serle fiel suministrándole información veraz y relativa a su profesión, de allí que no es casualidad que las penas por los diferentes delitos por falsedad se hayan incrementado en la última reforma penal, es como un mensaje enviado por parte del Estado a los Contadores Públicos y Revisores Fiscales; si me traicionas con el suministro de información falsa, errada, inexacta o escondiéndome situaciones que por mi competencia debo saber, te haré pagar drásticamente.

Continúa comentando la Corte Constitucional que:

La inviolabilidad del secreto asegura la intimidad de la vida personal y familiar de quien hace partícipe al profesional de asuntos y circunstancias que sólo a él incumben y que sólo con grave detrimento de su dignidad y libertad interior podrían desvelarse públicamente. Adicionalmente, desde el

ángulo del profesional, puede afirmarse que existe un derecho-deber a conservar el sigilo, puesto que de lo contrario, de verse compelido (obligado) a revelar lo que conoce, irremisiblemente perderá la confianza de sus clientes, su prestigio y su fuente de sustento. También cada profesión, particularmente las ligadas a la prestación de servicios personalísimos, tienen el interés legítimo de merecer y cultivar la confianza pública y, por lo tanto, estigmatizan y sancionan a los miembros que se abandonan a la infidencia y a la divulgación de lo que siempre debe quedar confinado dentro del impenetrable espacio de lo absolutamente reservado. (Subrayados fuera del texto).

La reserva documentaria tiene un contenido residual en relación con las informaciones públicas que la ley ordena y respecto de las causales que ella establece para su descubrimiento. Si la reserva se restringe, por mandato de la ley, ya sea porque se dispone que el dato se haga público o porque haya de revelarse al Estado por una causa legítima, el ámbito del secreto profesional del contador público o del revisor, como órganos corporativos, se reducen en la misma proporción como quiera que suministran una información que previamente ha perdido ya la impronta del sigilo.

Los datos que deben suministrarse, lo mismo que los papeles que pueden examinarse por las autoridades, son aquellos que tienen una relación muy estrecha con las funciones constitucionales confiadas al Estado en materia judicial, fiscal y de inspección y vigilancia.

Así las cosas,

“...el conocimiento que sobre las finanzas empresariales posee el revisor fiscal, le permite adentrarse en la estructura de sus pasivos y activos y en sus operaciones, de suerte que en las ocasiones y oportunidades en las

que debe intervenir en la confección y presentación de los estados financieros, es apenas razonable que el legislador le imponga la obligación de advertir sobre la real capacidad de pago de la sociedad. La revisoría fiscal es un órgano de la sociedad. No puede negarse al legislador la función de regular este órgano y la de señalar sus deberes específicos, máxime cuando una abstención u omisión suyas puede producir tanto daño empresarial como daño social, o puede significar que dejen de adoptarse en tiempo oportuno las medidas que impidan este desenlace o lo hagan menos lesivo.

Sin duda alguna, los "papeles de trabajo del contador", constituyen "documentos privados", sujetos a reserva. Sin embargo, como todo documento cobijado por la reserva, para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, podrá exigirse su presentación siempre que así lo disponga la ley. En realidad, el precepto del párrafo del artículo 9 de la Ley 43 de 1990, se limita a reiterar lo anterior.

Por tanto,

“... sin desconocer la autonomía del secreto profesional, su importancia básicamente radica en su función de protección instrumental de otros derechos, principalmente del derecho a la intimidad personal y familiar. En el caso de la empresa, el secreto profesional que pueda amparar las relaciones que ésta traba con ciertos profesionales, resulta vital para salvaguardar la libertad de empresa y la misma libertad de asociación, sobre las cuales se estructura esta institución social.

En la esfera delimitada por la ley y dentro de la cual los contadores y revisores desarrollan las funciones típicas de su profesión, relacionadas con la divulgación pública de informaciones o su entrega al Estado, las

normas directamente asignan a aquéllos funciones cuyo cumplimiento por dichos profesionales confiere certeza al flujo de datos que se deriva de las empresas. La expansión inconsulta de la reserva documentaria y del objeto del secreto profesional, le restaría todo significado y utilidad social a la profesión contable que, en lugar de participar en el proceso de comunicación económico, simplemente se inhibiría renunciando a sí misma". (Subrayados fuera del texto).

En suma, los Contadores Públicos y Revisores Fiscales, tienen igualmente el deber legal de guardar la reserva de lo conocido en el ejercicio de sus actividades profesionales (artículo 63 ley 43 de 1990 en concordancia con el artículo 214 del Código del comercio), es un deber, pero en este caso de lealtad ante las infidencias que conozca de la empresa o de sus empleadores a los cuales presta sus servicios. En otras palabras, obliga el secreto profesional para el contador público, pues de esta manera se evitan acciones de competencia desleal, muy comunes cuando ocurren casos en los que se produce el fenómeno del transfuguismo, es decir, el traspaso de una organización a otra, llevando consigo ideales, informaciones, datos, etc., con el ánimo de lucrarse u obtener un beneficio propio a partir del su uso.

2.2.4.8 Sentencia C-530 de 2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell

Se demanda aquí, entre otros, el parágrafo del artículo 10 de la Ley 43 de 1990, que asimila a los Contadores cuando otorguen fe pública a funcionarios Públicos.

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

La Corte Constitucional en la mencionada sentencia considera que:

“La norma acusada no viola las normas constitucionales invocadas por el actor si se tiene en cuenta que el contador es un profesional que goza y usa de un privilegio que muy pocos de los demás profesionales detentan, que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable. Tal circunstancia particular lo ubica técnica, moral y profesionalmente en un contexto personal especial, que le exige, por lo mismo, una responsabilidad también especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o atestación, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos legales.

Lo anterior indica la necesidad de una conducta honesta y particular al contador público, quien no sólo es responsable ante las organizaciones para las cuales laboren, sino también para con el Estado, más aún si ejerce un cargo o función pública.

No excede pues la norma acusada los parámetros superiores en que se funda la equidad, porque al someter la ley a los contadores públicos al mismo nivel de responsabilidad penal que se demanda de los funcionarios públicos, tiene en cuenta que estos profesionales ejercen materialmente una actividad, asimilable a una función pública, como es la de otorgar fe pública sobre los actos propios de su profesión, ejercicio que apareja, por lo mismo, una responsabilidad especial en términos similares a la que se

deduce contra los funcionarios del Estado, quienes, como es obvio, ejercen funciones públicas.

Es oportuno establecer, que cuando la ley "asimila" al contador a un funcionario público, utiliza la figura como una estrategia encaminada a aprovechar la regulación penal sobre los delitos contra la fe pública, y establecer la naturaleza de la responsabilidad que le corresponde dentro de este ámbito".

Para la Corte, entonces, el párrafo acusado no consagra una inequidad con los contadores, porque no es igual su situación cuando otorgan fe, que la de otros profesionales que no gozan de esa atribución excepcional, de manera que es razonable que se les otorgue un tratamiento diferente".
(Subrayados fuera del texto).

Como puede verse, esta sentencia reviste una especial importancia en razón a las equiparaciones que en ella se hacen del Contador Público en ejercicio de sus funciones, con las de un funcionario público, esto, sin embargo, hay que precisar, es desde el punto de vista penal para; como dice la Corte "*aprovechar la regulación penal sobre los delitos contra la fe pública*", título delitos contra la fe pública, capítulo de la falsedad en documentos, recordemos que además de los delitos de falsedad ideológica y falsedad material en documento público, encontramos otros delitos que pueden tener relación con las actividades del Contador Público o Revisor Fiscal, como la falsedad en documento privado, sus circunstancias de agravación punitiva, uso de documento falso y la falsedad para obtener prueba de hecho verdadero, además se debe recordar que todas las conductas aquí descritas para que puedan configurar los delitos señalados deben estar acompañadas de la intención, el querer realizar el hecho punible, lo que jurídicamente se conoce como dolo.

Sin embargo, se podría pensar que en ejercicio de su función de dar fe pública el Contador Público o el Revisor Fiscal, podrían incurrir en extralimitación de sus funciones (artículo 6 Constitución Política Colombiana), por ejemplo al dar fe pública sobre situaciones en las que no se les haya atribuido esta competencia, o ajenas a las actividades de la ciencia contable. Igualmente en el mismo ejercicio de dar fe pública pudieran ser señalados por incurrir en alguno de los delitos contra la administración pública, a manera de ejemplo el cohecho propio o impropio.

2.2.4.9 Sentencia C-780 de 2001. M.P. Jaime Córdoba Triviño

Mediante esta sentencia se demanda el artículo 2º de la Ley 510 de 1999 que modifica el artículo 53 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

“Artículo 2º. Modifícase el artículo 53 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de la siguiente forma:

Los numerales 5º y 7º del artículo 53 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero quedarán así:

5º. Autorización para la constitución. Surtido el trámite a que se refiere el numeral anterior, el Superintendente Bancario deberá resolver sobre la solicitud dentro de los seis (6) meses siguientes, contados a partir de la fecha en que el peticionario haya presentado toda la documentación que requería de manera general la Superintendencia Bancaria. No obstante lo anterior, el término previsto en este numeral se suspenderá en los casos en que la Superintendencia Bancaria solicite información complementaria o aclaraciones. La suspensión operará hasta la fecha en que se reciba la respuesta completa por parte del peticionario.

El superintendente negará la autorización para constituir la entidad cuando la solicitud no satisfaga los requisitos legales. Igualmente la negará cuando

a su juicio los solicitantes no hayan acreditado satisfactoriamente el carácter, responsabilidad, idoneidad y solvencia patrimonial de las personas que participen en la operación, de tal manera que éstas le inspiren confianza sobre la forma como participarán en la dirección y administración de la entidad financiera.

En todo caso, se abstendrá de autorizar la participación de las siguientes personas (...) f) Los administradores y revisores fiscales que al momento de la toma de posesión con fines de liquidación de una entidad financiera, por parte de la Superintendencia Bancaria, se hubieran encontrado desempeñando dichos cargos, dentro de los cinco (5) años siguientes a la fecha en que se haya decretado la medida. (Diario Oficial No. 43.654 del 4 de agosto de 1999)”.

Sostiene la Corte Constitucional en esta sentencia lo siguiente:

Naturaleza de la revisoría fiscal.

4. La revisoría fiscal participa en el cumplimiento de las funciones y fines del Estado, razón por la cual se le impone el ejercicio de una labor eficaz, permanente, integral, independiente, oportuna y objetiva, con el fin de garantizar e incentivar la inversión, el ahorro, el crédito y, en general, la promoción del desarrollo económico. Su actuación no se limita a dar seguridad a los propietarios de las empresas acerca del cumplimiento de las normas legales y estatutarias por parte de la administración y de la conservación de los bienes de la sociedad. Le corresponde también la protección de los intereses de terceros, representados en la confianza y la certeza sobre el respaldo y el manejo del crédito y del ahorro por parte de la entidad financiera.

5. El Estado juega un papel activo en la protección del ahorro del público y el revisor fiscal constituye un pilar fundamental para atender dicho compromiso”.

6. La revisoría fiscal representa también un sello de garantía de la gestión eficiente y transparente del administrador; además, participa en la protección y estabilidad del sistema económico y en la generación de confianza en el manejo de los recursos provenientes del ahorro privado. Esta institución constituye además el medio para ejercer la función pública de inspección y vigilancia de la actividad económica a cargo del Estado y, en este caso en particular, de las sociedades del sector financiero. En nombre del Estado, el revisor fiscal tiene el encargo de velar por el cumplimiento de las leyes y de los estatutos de las empresas.”

La finalidad de la norma no es castigar a los revisores fiscales sino preservar principios, valores y derechos constitucionales por una vía diferente al ejercicio del poder sancionador del Estado; con el mismo fin se incluyen también los principios de la función administrativa a cargo de la Superintendencia Bancaria (C.P., art. 209). Para tales propósitos el Estado se apoya en la colaboración del revisor fiscal y en los informes que éste rinda al organismo oficial que ejerce la inspección y vigilancia de las instituciones financieras.

De acuerdo con lo señalado, en el marco del propósito que inspira al estatuto financiero en relación con la preservación de la confianza pública en el sistema financiero, la norma demandada establece una inhabilidad frente a los revisores fiscales que ejercen sus funciones justamente en el momento en que una entidad sea objeto de toma de posesión con fines de liquidación, sin que tal circunstancia se asimile a la imposición de una sanción.

“Existe además una relación de medio a fin entre la inhabilidad en mención y la protección de la confianza del público en el sistema financiero, la cual podría verse alterada por la participación de las personas que en representación del Estado tenían como misión garantizar el cumplimiento de la ley y el reglamento en la entidad intervenida. La norma es igualmente

necesaria en la medida en que se requiere de mecanismos de articulación entre el cumplimiento de las funciones del revisor fiscal y los fines de la preservación de la confianza del público en el sistema financiero.

La Corte considera que el solo hecho de desempeñar el cargo de revisor fiscal no es suficiente para admitir la procedencia de la inhabilidad; con mayor razón si el revisor fiscal atendió con eficacia y prontitud las funciones a su cargo, en particular las que le imponen rendir los informes y dar oportunamente los avisos a la Superintendencia de los hechos que sirvieron de fundamento para la toma de posesión de la institución financiera con fines de liquidación. No puede recibir el mismo tratamiento quien cumplió esta obligación con el Estado que aquel que la omitió en su momento.

14. Si el revisor fiscal es conocedor de hechos que puedan llevar a la entidad a incurrir en alguna de las causales de toma de posesión con fines de liquidación, como representante de los intereses de la sociedad, del Estado, de los inversionistas y de los ahorradores, está en la obligación de cumplir sus funciones referentes especialmente a la rendición oportuna de los informes a que haya lugar al organismo oficial de vigilancia, en cuanto es responsable de verificar el cumplimiento de la ley y los estatutos por parte de la institución financiera.

Por lo tanto, la aplicación de la norma demandada debe estar precedida del desempeño ineficiente del revisor fiscal y no será suficiente con establecer las circunstancias temporales del vínculo laboral del revisor fiscal con la entidad financiera intervenida.

Resulta imperativo entonces condicionar la constitucionalidad de la norma demandada para que no se aplique al revisor fiscal que haya dado oportuno aviso sobre los hechos que originaron la toma de posesión de la

entidad financiera con fines de liquidación por parte de la Superintendencia Bancaria. Si el revisor fiscal advirtió o alertó sobre la existencia de tales hechos, no es justificable la aplicación de la inhabilidad en cuestión.

Además, la Corte encuentra que la inhabilidad consagrada en la norma demandada no vulnera el derecho al trabajo en tanto no prohíbe el ejercicio de la profesión de contador o de revisor fiscal, ni siquiera en la propia entidad intervenida. De esta manera, es necesario distinguir entre el derecho al trabajo que le asiste al revisor fiscal, el cual no es afectado por la norma en estudio, y la oportunidad para constituir una nueva empresa. La norma tampoco restringe el derecho al trabajo de los revisores fiscales, en general. Solo prohíbe, por razones de interés general, eficacia y transparencia, la participación del revisor fiscal que ejercía su cargo cuando la Superintendencia Bancaria tomó posesión de una entidad financiera. Además, debe recordarse que la toma de posesión es una medida extrema, que procede cuando se han agotado todas las alternativas para recuperar la empresa. En estas condiciones, la Corte encuentra que la norma demandada no atenta contra el derecho al trabajo de los revisores fiscales ni les impide el libre ejercicio de su profesión".
(Subrayados fuera del texto).

De lo anterior se observa el hecho según el cual el Revisor Fiscal debe tener una actitud preventiva e informar a los órganos de inspección, vigilancia y control, sobre las posibles irregularidades que se presenten en la entidad donde ejerce sus funciones, so pena de responder por esta omisión. Sin embargo, destaca la Corte que en aquellos casos en los que el revisor fiscal suministra información oportuna a la autoridad competente sobre las irregularidades encontradas, éste no debe ser objeto de sanción, como puede ser la suspensión provisional o permanente de su cargo.

2.2.4.10 Consejo de Estado. Sentencia de octubre 11 de 1994. Expediente 2824. Consejero Ponente: Yesid Rojas Serrano

Sostiene el pronunciamiento del Consejo de Estado que:

“Procede la Sala a dictar sentencia de única instancia dentro de la acción de nulidad formulada por el actor de la referencia contra el numeral primero del capítulo de “in-habilidades e incompatibilidades de la revisoría fiscal”, contenido en la Circular Externa N° 008 de 30 diciembre de 1993 dirigida por el director del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas a los revisores fiscales de las entidades vigiladas por dicho departamento.

Observa la Sala que la norma acusada establece una restricción, una limitante, o si se quiere, una inhabilidad en el ejercicio de las funciones para el revisor fiscal cuando dispone que “ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco entidades”.

Si bien las cooperativas están sujetas a la inspección y vigilancia permanentes del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, no puede este organismo establecer inhabilidades no previstas dentro de sus funciones ni procedentes para los revisores fiscales en las normas legales de índole cooperativa que les son aplicables.

De otra parte, el artículo 215 del Decreto-Ley 410 de 1971, refiriéndose al revisor fiscal dice que deberá ser contador público y agrega: “Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones”.

Empero, esta inhabilidad consagrada en el Código de Comercio no puede hacerse extensiva a las cooperativas, no solamente porque ha sido establecida para otra clase de sociedades dentro de un estatuto particular

y específico diferente al consagrado para aquellas organizaciones, sino porque implica una excepción y como tal es de interpretación restrictiva.

Sobre este particular el Consejo de Estado, a través de su Sala de Consulta y Servicio Civil en pronunciamiento de 27 de junio de 1984, con ponencia del doctor Jaime Paredes Tamayo, con ocasión de la Consulta 2083 elevada por el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, expresó:

Reglamentar lo concerniente al ejercicio de la revisoría fiscal cuando se trata de sociedades de capitales fue materia propia de un código mercantil, ya que sin ella hubiera quedado incompleta la regulación sobre el funcionamiento de tales sociedades, y si por reglamentación de la contaduría pública cabe entender la limitación a cinco de las revisorías que puede desempeñar un contador público, es claro que tal limitación como materia propia de la ley, ya sea expedida directamente por el Congreso o mediante el sistema excepcional de las facultades extraordinarias, no podría extenderse por analogía, a otro tipo de sociedades como las cooperativas cuya naturaleza de asociación voluntaria de personas o entidades de utilidad pública y de interés social, determina un régimen propio, inasimilable al de sociedades de capitales, menos aún cuando implica, en particular, reglamentación excepcional del ejercicio de una profesión.

Se impone el principio de interpretación restrictiva de toda excepción, aunque su aplicación pueda resultar conveniente en sociedades cooperativas, como garantía de su seguridad y razonable sistema de trabajo de los revisores fiscales. Pero con este pretexto no pueden aplicarse reglas de estricta interpretación cuyo contenido y alcance no va más allá de los casos concretos inequívocamente regulados por ellas”.

Las normas donde se establecen limitaciones, restricciones, sanciones, condenas, tienen carácter restrictivo, estos es, se aplican en los casos específicos para la cuales fueron promulgadas, no les es aplicable la analogía, no se puede aplicar una sanción, una condena, una limitación con el argumento de su aplicación en un caso similar.

2.2.5 Conceptos doctrinales

2.2.5.1 Junta Central de Contadores. Concepto 471 de marzo 26 de 2001

Alcances del régimen de inhabilidades e incompatibilidades previsto para los profesionales de la Contaduría Pública en ejercicio del cargo de Revisor Fiscal.

(...) para atender su segundo cuestionamiento, se precisa recordarle que las incompatibilidades se refieren a aquellas situaciones jurídicas relacionadas con la aceptación de cargos en los que se manifieste de manera inequívoca un conflicto de intereses. Debe entonces calificarse como tal aquella circunstancia que surge durante el desarrollo de una actividad, y que impide a la persona continuar ejerciendo el cargo, so pena de contrariar las disposiciones legales y éticas. O bien le signifiquen abstenerse de aceptar otro tipo de encargos o generar otro tipo de vínculos.

A su turno, las inhabilidades se refieren a condiciones propias de quien aspira a ejercer el cargo y que le impiden la posesión y el ejercicio pleno del mismo, de tal manera que se configuran cuando quiera que se den circunstancias previas que determinen para quien acepte un cargo específico la vulneración del régimen de prohibiciones consagrado en la ley.

En el caso específico del ejercicio de la revisoría fiscal, no cabe duda que el régimen de inhabilidades encuentra sustento en la necesidad de salvaguardar la independencia y objetividad de quien está llamado a realizar la labor de fiscalización integral del ente económico, razón suficiente para concluir que, independientemente de si se percibe o no remuneración por el desempeño de una tarea específica, en forma simultánea a la labor de revisoría fiscal, lo que importa es la defensa de los intereses superiores que involucran el propio ejercicio de tan importante labor. (Subrayados fuera del texto).

La responsabilidad del Revisor Fiscal en el ejercicio de sus funciones debe ser su prioridad principal, de tal suerte que su independencia y objetividad no pueda verse afectada por factor alguno ni deben existir conflictos de intereses que impidan o limiten el cumplimiento cabal de las funciones asignadas legalmente, concordado esto con la prohibición expresa de desempeñar otro cargo en la misma sociedad en el periodo respectivo (numeral 3 del artículo 205 del Código de Comercio Colombiano).

2.2.5.2 Junta Central de Contadores. Circular Externa No 033 de octubre 4 de 1999

En ésta la Junta Central de Contadores desarrolla requisitos obligaciones y restricciones que deben tenerse en cuenta en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

Se adquiere entonces, la calidad de revisor fiscal desde el mismo momento de la elección, de tal suerte que su titular puede asumir las funciones propias de su investidura, previa aceptación del cargo mediante documento idóneo, que deberá acompañarse a la solicitud de inscripción de su nombre en la Cámara de Comercio del domicilio social, o ante el organismo competente, cuando quiera que el ente donde se van a prestar los servicios es una entidad sin ánimo de lucro no obligada a registrarse en

la Cámara de Comercio. Son pues, el nombramiento y la aceptación, los actos constitutivos de la condición de revisor fiscal, teniendo el registro fines eminentemente declarativos, ante la necesidad de la publicidad como mecanismo idóneo para hacer oponible el nombramiento frente a terceros.

Así mismo, en casos especiales y por virtud de norma expresa, para adquirir la calidad de Revisor Fiscal, se exige la posesión del elegido. En este caso, solo cuando dicha posesión se ha surtido ante el organismo competente, puede el profesional nombrado asumir las funciones propias del cargo, al entenderse que a través del acto de posesión, que se lleva a cabo ante el organismo de control, inspección y vigilancia correspondiente, se deja evidencia de que el elegido cumple los requisitos de idoneidad y experiencia para acceder al cargo.

Cumplidos estos presupuestos, asume el revisor fiscal las obligaciones propias de su investidura, las cuales cesan, en los términos del artículo 164 del Código de Comercio, una vez se cancele la inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección, sin que ello excluya la posibilidad de que el ente disponga el levantamiento de la inscripción correspondiente, a pesar de no haberse elegido a quien ha de asumir en lo sucesivo tal función, al no existir norma alguna que disponga lo contrario.

En este sentido, la sola presentación de la renuncia no libera al revisor fiscal de las responsabilidades derivadas del ejercicio de la labor de fiscalización, de tal suerte que, como se señaló en precedencia, y con fundamento en lo ordenado en la norma antes aludida, el revisor fiscal queda separado del cargo y liberado de la responsabilidad inherente a su ejercicio, con la inscripción en el registro mercantil de copia del acta del respectivo órgano en donde conste la aceptación de su renuncia, evento en el cual el registro mercantil, que para efectos de la asunción de

obligaciones tenía carácter declarativo, cobra poder constitutivo, tal como se ha reconocido doctrinal y jurisprudencialmente.

No obstante, debe advertirse que, surtida la aceptación de la renuncia del revisor fiscal o producida su remoción por parte del órgano social competente, se disuelven los vínculos jurídicos del nombrado y, por tanto, desaparecen para el futuro los derechos y obligaciones que tiene para con el ente fiscalizado, situación que no excluye su deber de velar porque se disponga la cancelación de su nombre del registro mercantil.

En consecuencia, cuando un profesional de la Contaduría Pública actúa como delegado de la persona jurídica elegida como revisor fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de donde se deriva la “responsabilidad personal” y la “responsabilidad social”, referida la primera a la persona natural escogida para materializar la función y la segunda a la persona jurídica elegida por el máximo órgano social, siendo una y otra responsables de la labor y a su vez titulares de la investidura del revisor fiscal.

Se resalta de esta manera, que las personas jurídicas tienen plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, de tal forma que al contratar, la calidad que les otorga el pacto realizado recae sobre ellas, sin que ello quiera decir que sus socios o delegados, escogidos para desarrollar la labor de fiscalización, se exoneren de la responsabilidad que les atañe, siendo evidente que los dos -persona jurídica elegida y persona natural designada- integran un todo indisoluble, como se expresó en precedencia.

Como es bien sabido, los servicios que involucren la disciplina contable, pueden ser ofrecidos por personas naturales en forma directa, o por personas jurídicas que contemplen dentro de su objeto social tal

posibilidad, y que, en los términos previstos por la Resolución 042 de 1999, emanada de la Junta Central de Contadores, en concordancia con la Ley 43 de 1990 y el Decreto Reglamentario 1510 de 1998, se encuentren inscritas ante la Junta Central de Contadores.

Acerca de la posibilidad de que estos entes en forma simultánea, y a través de distintas personas naturales a ellas vinculadas, presten servicios de revisoría fiscal y otros propios de la disciplina contable, tales como contabilidad por outsourcing, auditoría y asesoría tributaria, en forma reiterada la Junta Central de Contadores se ha pronunciado en contra de dicha práctica, por una parte, en consideración de la necesidad de proteger el principio de independencia que garantiza la objetividad e integridad que debe observar el contador público para el cabal cumplimiento de sus funciones, y, en especial, para garantizar que la labor de fiscalización ejercida por el revisor fiscal se encuentre libre de cualquier conflicto de intereses que comprometa la imparcialidad de quien está llamado a dar fe pública de las operaciones y actuaciones del ente a vigilar, y por otra, en salvaguarda del régimen de inhabilidades e incompatibilidades que se encuentra expreso en el Código de Comercio, en la Ley 43 de 1990 y en los estatutos particulares de cada entidad.

La independencia supone una actitud mental que permite al contador público actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones. Por su parte, la objetividad implica el mantenimiento de una postura imparcial en todas las funciones del contador público, de quien se exige total independencia en sus relaciones con la entidad o persona objeto de fiscalización.

Conforme a lo señalado, se considera necesario resaltar lo expresado en otro acápite, donde se determinó que las personas jurídicas que prestan servicios relacionados con la ciencia contable actúan a través de personas naturales, predicándose, entonces, la condición de revisor fiscal tanto de la persona jurídica como de la persona natural designada para desarrollar las funciones propias de este cargo.

En este orden de ideas, y con apoyo en lo preceptuado en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 y el ordinal 3o. 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 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.

No se debe olvidar, además, que cuando un profesional de la Contaduría Pública actúa como delegado de la persona jurídica elegida como revisor fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de tal manera que se desconocería la restricción contenida en la Ley Mercantil y en el Código Disciplinario de la profesión contable, al permitir a la misma persona jurídica -actuando a través de su

delegado-, asumir de manera simultánea otras funciones en la misma empresa, o, sin dejar transcurrir los plazos previstos en la ley. (Subrayados fuera del texto).

Para resaltar de esta circular es la permanencia de responsabilidad del Revisor Fiscal, quien al momento de ser relevado de su ejercicio permita que su nombre continúe inscrito en el registro mercantil.

Además de lo anterior, se precisa por parte de la Junta Central de Contadores la responsabilidad tanto de la persona natural como de la persona jurídica que asumen las funciones de Revisor Fiscal cuando la elegida es la persona jurídica.

Ahora bien, esta circular es demandada y estudiada por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo, expediente 6063, Magistrada Ponente Olga Navarrete Barrero, sosteniendo la sala que:

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 periodo. 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 sus subsidiarias y/o filiales por lo menos durante seis 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 si 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 técnicas 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” (Subrayados fuera del texto).

De acuerdo a lo anterior, el Consejo de Estado avala lo establecido por la Junta Central de Contadores en cuanto a que las inhabilidades y prohibiciones que afectan a las personas naturales que se desempeñen como Revisores Fiscales

también son aplicables a las personas jurídicas que se desempeñen como tal y deniega la demanda impetrada a la circular 033; sin embargo, parece estuviera de acuerdo con la tesis de que la persona jurídica que es Revisor Fiscal si puede desarrollar a la par de la Revisoría otras actividades al interior de la empresa siempre y cuando el servicio sea prestado por un Contador diferente al que está incurso en la inhabilidad consagrada en la Ley 43 de 1990, ya que esto podría conllevar a la ocurrencia de hechos como los de Multinacional de auditoría que dio lugar a la expedición de la ley Sarbanes Oxley¹².

2.3 MARCO TEÓRICO

2.3.1 Principios ético-legales del Contador Público

En la actualidad, se piensa en la figura del contador público como un sujeto que ha recibido una formación profesional enfocada sólo en el desarrollo de habilidades inherentes a aspectos contables, fiscales y financieros. Sin embargo, se ha obviado dentro de esa figura los contenidos sociales y éticos que debe poner en práctica el Contador Público de hoy, de ahí la necesidad que desde la academia se pueda solventar esta problemática, pues se debe insistir en la formación de profesionales habilidosos con una técnica, sin limitaciones en el componente social y ético.

Crear conciencia en los futuros profesionales de la Contaduría Pública para que lideren los cambios que se están efectuando en las instituciones, tanto en el Sector Público como en el Sector Privado, es la meta; se trata pues, de una fusión de reglas, técnicas y procedimientos que unidos al mejoramiento e

¹² Esta ley regula las funciones financieras contables y de auditoría y penaliza en una forma severa, el crimen corporativo y de cuello blanco en los Estados Unidos.

innovación de forma continua garantizarán el éxito no sólo de las empresas, sino también de los profesionales competentes de la Contaduría Pública, a través de una formación académica óptima. Sin embargo, nada de ello se lograría sin el componente ético.

Según el artículo 35 de la Ley 43 de 1990, la conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen la esencia espiritual del contador público. El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social, especialmente a través de la Fe Pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí.

En consecuencia, el Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean éstas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y los métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos los siguientes principios básicos de ética profesional:

1. Integridad.
2. Objetividad.
3. Independencia.
4. Responsabilidad.
5. Confidencialidad.
6. Observaciones de las disposiciones normativas.
7. Competencia y actualización profesional.
8. Difusión y colaboración.
9. Respeto entre colegas.
10. Conducta ética.

De los anteriores principios se resaltan cuatro que resultan fundamentales. En primer lugar, la responsabilidad, puesto que de éste principio parte el quehacer del contador. Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, 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. En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética promueve la confianza de los usuarios de los servicios de Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión.

En segundo lugar, llama la atención la confidencialidad. El respeto y discreción son necesarios en muchos casos, puesto que con frecuencia el Contador Público conoce situaciones muy íntimas, ya sea de una empresa o de una persona, en cuyo caso está obligado a guardar toda la discreción que es necesaria y que la propia ética exige como el secreto profesional. 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.

A su vez, la competencia y actualización profesional. El amplio criterio del Contador Público es necesario, sobre todo cuando efectúa revisiones o auditorías, quien a su vez se fundamentará en una independencia mental para emitir opiniones o juicios. El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para los cuales él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria. Igualmente, el Contador Público,

mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesionalmente y especialmente aquellos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico.

Y por último, competencia y actualización profesional, principio que implica el Contador Público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen forma eficaz y satisfactoria. Igualmente, el Contador Público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico.

Según la norma, tales principios básicos deberán ser aplicados por el Contador Público tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción. De esta manera contribuirá al desarrollo de la Contaduría Pública a través de la práctica cotidiana de su profesión. Los principios de ética anteriormente enunciados son aplicables a todo Contador Público por el solo hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o la especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas, en cuanto sean compatibles con sus funciones.

Si el Contador Público realiza con éxito y con la trascendencia y frutos esperados, las actividades anteriormente enumeradas, sin duda alguna deberá disfrutar de una serie de características que formarán una imagen positiva y óptima. En fin, en cualquier otro ámbito que actúe el Contador Público, necesariamente su finalidad será la de cumplir con un compromiso social,

proporcionando alguna satisfacción, solucionando algún problema o satisfaciendo alguna necesidad a quien presta sus servicios.

2.3.2 Junta Central de Contadores

La Junta Central de Contadores es uno de los órganos de la profesión contable, responsable de llevar a cabo el registro y control de los contadores públicos y personas jurídicas prestadoras de servicios contables, a favor de quienes expide, en su orden, la tarjeta profesional y la tarjeta de registro, documentos habilitantes para ejercer la profesión en nuestro país.

Precisamente, la Junta Central de Contadores tuvo algunas modificaciones recientes, a través de la Ley 1151 de 2007 y reglamentada mediante el Decreto 1955 de 2010. En los términos previstos por el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, corresponde a la Junta Central de Contadores:

- Ejercer la inspección y vigilancia, para garantizar que la contaduría pública solo sea ejercida por contadores públicos debidamente inscritos 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.
- Efectuar la inscripción de los contadores públicos, suspenderla o cancelarla cuando haya lugar a ello, y llevar a cabo su registro.
- Expedir la tarjeta profesional de contador público y su reglamentación, además de las certificaciones que correspondan al ámbito de sus competencias institucionales.
- Denunciar ante las autoridades competentes a quien se identifique y firme como contador público sin estar inscrito como tal.
- Hacer que se cumplan las disposiciones sobre ética profesional.

- Establecer juntas seccionales y delegar en ellas las funciones indispensables para facilitar la adecuada prestación de sus servicios.

Dentro del ámbito propio de estas funciones, la Junta Central de Contadores tiene como propósitos especiales resaltar la importancia de la fe pública para fomentar la confianza pública de los usuarios de los servicios profesionales de la contaduría pública, a través de la investigación de las conductas que puedan vulnerar el ordenamiento ético, aplicando las sanciones disciplinarias a que haya lugar. Así mismo, contribuye al desarrollo de la ciencia contable y a su ejercicio transparente y óptimo dentro de los principios del bien común.

2.3.3 Consejo Técnico de la Contaduría Pública

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, encargado de la orientación técnico-científica de la profesión, cuyas responsabilidades y funciones están determinadas en los artículos 14, 29 y 33 de la Ley 43 de 1990, ha emitido desde su inicio de labores en el año 1992 un total de nueve Pronunciamientos o Disposiciones Profesionales, hoy sin fuerza vinculante, además de dos Orientaciones Profesionales; dicha pérdida de fuerza vinculante se dio por ocasión de la Ley 1314 de 2009, la cual se encargó de regular los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia y de señalar las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Como órgano asesor y consultor, se ha pronunciado hasta la fecha a través de más de trescientos conceptos en respuesta a consultas que le han sido formuladas, relacionadas con diferentes temas que son de interés para la comunidad empresarial y contable del país.

Una de las principales funciones de este órgano es la emisión de conceptos, algunos de ellos relacionados con la responsabilidad de los Contadores y Revisores fiscales en Colombia¹³. Recientemente, el gobierno nacional, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, dictó el Decreto 691 del 4 de marzo de 2010, el cual modificó la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública destacando que éste es un organismo permanente de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Al respecto, en conceptos emitidos por este organismo, se destaca lo siguiente:

2.3.3.1 Circular externa número 030

En los términos del artículo 37 de la Ley 222 de 1995, el Representante Legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubieren preparado los estados financieros, deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. En este sentido, es de anotar que la certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones que sobre existencia, integridad, derechos y obligaciones, valuación, presentación y revelación se encuentran contenidas en los estados financieros, en cumplimiento cabal en mandato contenido en el artículo 57 del decreto 2649 de 199, esto es, que la administración del ente económico, incluido el Contador Público responsable de la preparación de los estados financieros, se ha cerciorado que se encuentran cumplidas las afirmaciones implícitas y explícitas contenidas en cada uno de los elementos que conforman dichos estados financieros.

¹³ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Reseña histórica. En Internet: http://www.jccconta.gov.co/consejot/contenido.php?cat_id=2 [Consultado el 10 marzo de 2011. Hora: 8:35 p.m.].

2.3.3.2 Circular externa número 013

La Junta Central de Contadores, con ocasión de las continuas denuncias provenientes de diferentes organismos de control gubernamental, y en especial de la Superintendencia de Sociedades, muchas de las cuales han concluido con resoluciones sancionatorias, se permite llamar la atención de todos los Contadores Públicos que en ejercicio de sus funciones, pactan como honorarios profesionales sumas irrisorias sin medir el alcance y la importancia que la profesión conlleva, especialmente cuando se aceptan encargos para el ejercicio de una Revisoría Fiscal.

2.3.3.3 Circular externa número 011

Esta Corporación estima que siendo la Revisoría Fiscal el ente empresarial por excelencia llamado a controlar que las operaciones y actos de las sociedades a las que prestan sus servicios se ajusten a derecho en área de salvaguardar los intereses de los socios, corresponde al profesional que resulte designado para tan alta dignidad advertir y denunciar los eventos en que las actividades técnico-contables no sean desempeñadas por personal idóneo. Solo así se entiende un desempeño diligente de sus funciones, en armonía con lo previsto en el artículo 207 del Código de Comercio y en el código de ética, que exigen el despliegue de una gestión caracterizada por la cobertura total de las operaciones objeto de fiscalización, ejercida con criterio independiente y una filosofía de acción de carácter preventivo.

2.3.4 Tipos de responsabilidad legal

2.3.4.1 Responsabilidad civil

Las fuentes de la responsabilidad civil pueden ser contractuales o extracontractuales. La responsabilidad civil contractual nace de las obligaciones

contraídas entre las partes, que según el artículo 1495 del Código Civil tienen fuerza de ley entre las mismas. El incumplimiento de una obligación contractual da origen a la responsabilidad civil contractual; la responsabilidad civil extracontractual, en cambio, nace fuera del vínculo contractual, por un simple hecho dañoso, según el artículo 2341 del Código Civil.

En desarrollo de la responsabilidad civil contractual se cautela el patrimonio frente a las consecuencias del incumplimiento de los convenios; mediante la segunda se protege a terceros, es decir a personas con las cuales no exista un vínculo negocial, de cualquier daño no justificado que se les llegue a causar. Este tipo de responsabilidad se demanda ante los jueces civiles, normalmente acudiendo a los procesos ordinarios y declarativos. En caso de ser hallado culpable, el contador es condenado a indemnizar el daño emergente y el lucro cesante. La ley y la jurisprudencia admiten la condena no solo por perjuicios económicos sino también por los morales. En principio la medida de la indemnización por el daño emergente está definida por la magnitud del daño causado. Por expresa disposición legal el revisor fiscal es responsable ante la persona jurídica, ante sus dueños y ante terceros, por los daños que con dolo o negligencia lleguen a causarles.

Para la Contaduría General de la Nación, “la evasión fiscal es la defraudación a la hacienda pública a través de la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones injustificables, etc.”¹⁴.

¹⁴ CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Glosario: Evasión Fiscal. En Internet: <http://www.contaduria.gov.co/> [Consultado el 19 diciembre de 2010. Hora: 8:29 p.m.].

El Estatuto Tributario impone a los administradores, propietarios y por ende, a los contadores y revisores fiscales, la obligación de cumplir los deberes fiscales, en representación de las instituciones financieras. Si esta función se delega en otros funcionarios, se debe informar a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente. Artículos 679 y siguientes del Estatuto tributario.

Algunos deberes genéricos formales para todo tipo de organización en Colombia, son, entre otros, inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), presentar las declaraciones y cancelar el impuesto, expedir facturas y certificaciones, cumplir con las normas de contabilidad, facilitar la información requerida por la administración de impuestos, conservar por lo menos durante cinco años, los documentos que permiten fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos, así como los libros de contabilidad e informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos. Vale la pena tener presente que los contadores y revisores, responden subsidiariamente cuando omiten cumplir estos deberes formales. Artículos 555 y siguientes y artículo 571 y siguientes del Estatuto Tributario.

La Ley 788 de 2002, que se adicionó al artículo 658-1 del Estatuto Tributario, prescribe que, si en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentran irregularidades, los representantes designados para cumplir los deberes formales respecto de las personas jurídicas y sociedades de hecho, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento de la sanción impuesta a la sociedad, sin exceder de la suma de doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

Las irregularidades en las declaraciones tributarias, están relacionadas con la omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes.

Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-910 de 2004, manifestó que la evasión fiscal se determina de manera individualizada, en forma tal que todos los posibles afectados tengan la oportunidad de conocer la actuación iniciada por la administración tributaria, de plantear descargos y de presentar las pruebas que consideren pertinentes.

2.3.4.2 Responsabilidad penal

La preparación y presentación de la información contable no es una labor mecánica que pueda ser realizada en su totalidad por un computador o incluso por personal de oficina bien entrenado. Una característica común a todas las profesiones reconocidas, es la necesidad de prácticas individuales competentes para resolver problemas usando su juicio profesional y aplicando normas éticas sólidas.

La integridad en la información contable exige honestidad y un fuerte compromiso con la conducta ética haciendo lo correcto. Para un contador, la conducta ética es tan importante como la competencia. Sin embargo, la ética es mucho más difícil de probar o de hacer cumplir.

Sin embargo, como mecanismo coactivo frente a conductas punibles en materia penal que tienen que ver con el ejercicio de la contaduría pública, el Código Penal Colombiano (Ley 599 de 2000), dentro de su normatividad, tiene una serie de disposiciones legales, que como se verá más adelante, corresponden a actos prohibitivos al accionar del contador.

2.3.4.3 Responsabilidad comercial

Según el artículo 51 del Código de Comercio colombiano, harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios.

El artículo 57 sostiene, por su parte, que en los libros de comercio se prohíbe:

- Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren;
- Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones en el texto de los asientos o a continuación de los mismos;
- Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere;
- Borrar o tachar en todo o en parte los asientos, y
- Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

El artículo 58 estipula, por otro lado, que la violación a lo dispuesto en el artículo anterior hará incurrir al responsable en una multa hasta de cinco mil pesos que impondrá la cámara de comercio o la Superintendencia Bancaria o de Sociedades, según el caso, de oficio o a petición de cualquier persona, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes.

Los libros en los que se cometan dichas irregularidades carecerán, además, de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve. Cuando no pueda determinarse con certeza el verdadero responsable de estas infracciones, serán solidariamente responsables del pago de la multa el

propietario de los libros, el contador y el revisor fiscal, si éste incurriere en culpa.

Ya en el artículo 62, el revisor fiscal, el contador o el tenedor de los libros regulados en la ley que violen la reserva de los mismos, será sancionado con arreglo al Código Penal en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso.

El artículo 157 versa sobre los administradores, contadores y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados.

Por último, el artículo 212 establece 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.

2.3.4.4 Responsabilidad tributaria

Estipula el artículo 657 del Estatuto Tributario, en su literal b, que cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad. Así mismo, se estipula que las personas comisionadas que hayan constatado el hecho de la compra sin factura o documento equivalente, deberán elaborar simultáneamente el informe correspondiente, y darán traslado a la oficina competente para que se imponga

al establecimiento una sanción de cierre por evasión, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 657 del Estatuto Tributario.

Ahora, en el artículo 669 se dispone que los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma. Esta multa se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales, previa comprobación del hecho y traslado de cargos al responsable por el término de un mes para contestar.

En el artículo 684-3 se estipula que el Gobierno Nacional podrá establecer la tarjeta fiscal como un sistema técnico para el control de la evasión, y determinar sus controles, condiciones y características, así como los sectores de personas o entidades, contribuyentes, o responsables obligados a adoptarla. Su no adopción dará lugar a la aplicación de la sanción establecida en el inciso segundo del artículo 684-2 de este Estatuto. El costo de adquisición de la tarjeta fiscal, será descontable del impuesto sobre la renta del período gravable en que empiece a operar.

En las condiciones señaladas anteriormente también será descontable el costo del programa de computador y de las adaptaciones necesarias para la implantación de la tarjeta fiscal, hasta por una suma equivalente al cincuenta (50%) del valor de las tarjetas instaladas durante el respectivo año. ahora, los sectores de contribuyentes que deban adoptar la tarjeta fiscal establecida en el presente artículo, deberán corresponder preferencialmente a los sectores proclives a la evasión, de acuerdo con las recomendaciones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

Por último, en el artículo 795 se establece que cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.

2.3.5 Diferencias entre las obligaciones del contador público y del revisor fiscal

Las obligaciones generales, tanto de contadores públicos como de los revisores fiscales, se encuentran contempladas en la Ley 43 de 1990. Respecto al contador público, en el artículo 8 de la normativa mencionada se establece lo siguiente:

Los Contadores Públicos están obligados a:

1. Observar las normas de ética profesional.
2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
3. Cumplir las normas legales vigentes.
4. Vigilar que el registro e Información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Con relaciones a las obligaciones de los revisores fiscales, el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, determina:

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo. Las normas de auditoría son las siguientes:

1. Normas personales.

- a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.
- b) El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.
- c) En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

2. Normas relativas a la ejecución del trabajo.

- a) El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.
- b) Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- c) Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los estados Financieros sujetos a revisión.

3. Normas relativas a la rendición de informes.

- a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.

- b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.
- c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.
- d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.
- e) Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.

2.3.6 Conducta ética del contador público ante un conflicto de intereses

El Contador Público es un profesional cuya función es la de promover, dentro de una organización, un desarrollo económico a través de la producción, análisis e interpretación de diversos informes financieros. En esta medida, debe ser una persona imparcial y franco con sus clientes, aún cuando dicha imparcialidad y franqueza denote alguna aseveración en contra de quienes el contador público ofrece sus servicios. Es más, para que el profesional de la contaduría pública pueda ser un sujeto ético, es necesario que exista, además, una empresa ética (o ética en los negocios) con la cual se pueda trabajar.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que en la práctica diaria los hombres se ven en la disyuntiva de escoger entre el cumplimiento de sus convicciones o sus responsabilidades. En este sentido Max Weber, por ejemplo, sostiene que

los hombres tienen la posibilidad de conseguir el justo equilibrio entre la una y la otra. Ahora bien, la ética no puede justificar el uso de medios moralmente condenables para alcanzar fines “buenos”; por ello, la ética de la convicción y la ética de la responsabilidad serían las únicas referencias posibles cuando los hombres escojan entre las opciones que se le den (aunque hay que tener en cuenta que estas dos éticas se complementan).

Se debe resaltar la importancia de la honestidad y conducta, respetando los códigos, reglas o normas de ética aún cuando no estén formalizados en una entidad. La integridad es una condición moral que favorece al cumplimiento de los valores éticos por lo tanto, constituye un requisito previo para el comportamiento ético, representado por la disposición de cualquier funcionario a actuar moralmente y conforme a las disposiciones aplicables según las circunstancias. La falta del comportamiento ético pretendido, afectará negativamente y puede impedir la consecución de los objetivos institucionales.

Por todo lo expuesto anteriormente se concluye que la comunicación de los valores de la entidad, creados mediante políticas y códigos de conducta, son parte fundamental para reducir la tentación del personal en actos deshonestos, ilegales y no éticos, como es el caso de evasión fiscal, e influyen de manera directa en el diseño, administración, supervisión y seguimiento de los otros componentes.

La ética de la empresa, entonces, engloba todas las relaciones que en ella existen (económicas, políticas, tecnológicas, sociales, morales, etc.); como se sabe, la empresa forma parte del organismo social, por lo que la noción de ética empresarial o ética en los negocios comprende también las relaciones internas y externas de ésta.

De todo lo anterior, podemos decir hoy existe una cierta desconfianza en la profesión contable y para que dicha confianza se recupere es necesario, en primer lugar, velar por una educación, desde las mismas facultades de Contaduría Pública, que procure procesos cognoscitivos que permitan el descubrimiento de nuevos hechos y fenómenos, la formación de relaciones generalizadas y la invención de instrumentos mentales y materiales para complementar las actividades humanas; en sí, lo que se debe buscar es que mediante la implementación de procesos educativos se dinamice el conocimiento.

En segundo lugar, es necesario que conocimiento científico, tecnología y sociedad sean los pilares fundamentales de la disciplina contable, en donde se procure un cambio casi que total en la práctica contable actual: un cambio tanto en los agentes de aprendizaje como una definición clara del objeto de estudio de la profesión contable, desarrollo de los medios y una fundamentación profunda de los procesos que garanticen como producto una buena enseñanza y aprendizaje.

Por último, queda por entendido que el conocimiento racional es el que debe orientar todas las actividades, reflexiones y formas de comportamiento del Contador Público de hoy.

3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTADOR PÚBLICO EN COLOMBIA

3.1 DEBERES ÉTICO-PROFESIONALES QUE SE DERIVAN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTADOR PÚBLICO

De acuerdo con Plata Gómez¹⁵, los deberes profesionales son, sin duda alguna, específicos de cada profesión, pero hay deberes que son reconocidos y compartidos por la mayoría de las profesiones; los más importantes, podría decirse, son:

- El ejercicio competente y digno de la profesión, teniendo presente en todos los casos, la dignidad humana.
- Entrega al trabajo profesional como corresponde a una real vocación.
- Realización de las prestaciones resultantes del trabajo a favor del bien común y al servicio de la sociedad.
- Constante perfeccionamiento del saber profesional, sin considerarlo como algo limitado, totalmente alcanzado o superado, sino como un punto de partida sin fin.
- Exigencia justa de obtener no sólo el prestigio profesional, sino también los medios materiales (económicos) para una vida digna, sobria y un justo pago a un trabajo honrado y dedicado.
- Lealtad al dictamen verdadero, razonado y reflexionado de la conciencia, a pesar de las circunstancias contrarias o contradictorias que hagan dudar de un procedimiento honesto.
- Derecho moral a permanecer en la profesión elegida.

¹⁵ PLATA GÓMEZ, Roberto. El contador público y su responsabilidad social en la revisoría fiscal. Bogotá: Universidad Javeriana, 2002.

- Esfuerzo constante de servir a los demás conservando, así mismo, la libertad personal.

En sí, la Contaduría Pública es una profesión liberal y como tal posee unas características propias¹⁶:

1. Se considera esencial para asegurar el bienestar de los miembros de la sociedad.
2. Enfatiza la importancia del servicio y el espíritu de éste
3. Establece en el código de ética, las normas y comportamientos que deben seguir sus miembros.
4. Privilegia amplios períodos de estudio, fundamentados en conocimientos teóricos.
5. Aboga por el exclusivo derecho de ofrecer sus servicios.
6. Propende por la autonomía de fijar sus propios objetivos, reglas, procedimientos y desarrollos en el campo de su quehacer.
7. Asume una identidad y una cultura propia, con su propio lenguaje, procedimientos, símbolos, hábitos, etc.
8. Fomenta y preserva su prestigio profesional individual y gremial.
9. Obtiene remuneraciones comparativamente altas de cara al sitio o lugar de ejercicio.

La Contaduría, entonces, es una profesión que tiene una responsabilidad social y, por tanto, es indiscutible que actuar con integridad se hace mucho más difícil en la medida en que la sociedad y la presión social han cambiado de dirección, ya que hoy, lamentablemente puede afirmarse, se estimulan e incentivan comportamientos que antes se consideraban inaceptables.

¹⁶ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Código de Ética Profesional. Bogotá: ECOE, 1996. p. 58.

En este sentido, el Contador Público debe conocer tanto las leyes como aquellas áreas directamente relacionadas con su especialidad; pero *“si el Contador Público reduce su ética profesional a lo que está aceptado o tolerado por la ley, se tendrá un ejército de profesionales, que con su firma, pueden respaldar indelicadezas y abusos contra el bien común”*¹⁷.

Por lo que se aboga hoy, no sólo en la profesión contable, sino en todas las profesiones, es por una ética inculcada en la dignidad de la persona, la cual conduzca a consensos no sólo en el ámbito económico, sino también político y social; dichos consensos, entonces, deben salvaguardar los derechos fundamentales de la persona y el bien común.

La disciplina contable es un área que tiene estrecha relación con el desarrollo económico de cualquier país y es por ello que *“la contabilidad es la fuente primordial de información, es el lenguaje de los negocios por la cual facilita la planificación macro y micro económica, promueve la creación y colocación eficiente de capitales, genera la confianza entre inversionistas y ahorradores, hace posible el correcto funcionamiento de las instituciones y unidades económicas, impulsa el desarrollo de los mercados capitales y constituye el motor de la actividad económica, fomentando el empleo racional de los recursos existentes en un país”*¹⁸; por tanto, la Contaduría Pública es una disciplina con un alto contenido social, y es por esto que dicho contenido social debe tener el siguiente significado: *“a información contable actúa en y para la colectividad, su validez y perfección se alcanzan en función de su concordancia con los valores, pautas y requerimientos de la comunidad en su conjunto; en la medida en que*

¹⁷ PLATA GÓMEZ, Roberto. Op. Cit. p. 6.

¹⁸ Ibid. p. 6.

uno de estos requerimientos es el desarrollo, y dado que contribuye decididamente al mismo, queda claramente puesta de manifiesta la dimensión altamente social de la contabilidad”¹⁹.

Lo estipulado obliga a que el experto contable no sólo conozca las técnicas de representación que utiliza en su tarea, sino que deba poseer capacidad para interpretar no sólo los fenómenos económicos sino todos aquellos que se desarrollan en el entorno en el que se desenvuelve su actuación; conocer las obligaciones que se le imponen a la información financiera, a la empresa y a la actividad económica; tener amplios conocimientos de legislación; ser conciente del papel de la información en la economía y en la sociedad actuales, para que pueda anticiparse a los requerimientos de información; dominar técnicas cuantitativas de áreas como la econometría, la informática, el pronóstico , la gerencia y la dirección para llegar a ejercer su profesión con “*PODER (Planear, Organización. Dirigir, Ejecutar y Revisar)*”²⁰.

Así las cosas, el ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública.

El Contador Público en el desarrollo de su actividad profesional debe estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, con el fin de aplicar en cada caso las técnicas y la clase de trabajo que se le ha encomendado. Teniendo en cuenta esto, podrá recurrir a especialistas de otras disciplinas y utilizar todos los elementos que las ciencias y la técnica ponen a su disposición.

¹⁹ Ibid. p. 7.

²⁰ Ibid. p. 7.

El contador público debe observar en todos los casos los siguientes principios básicos de ética profesional que forman parte de su cotidianidad. Estos son²¹:

1. Integridad: Rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad
2. Objetividad: Imparcialidad
3. Independencia: Criterio
4. Responsabilidad: Cumplimiento
5. Confidencialidad: Leal y autenticidad, Secreto Profesional
6. Observaciones de las disposiciones normativas: Legalidad
7. Competencia y actualización profesional: Idoneidad
8. Difusión y colaboración: Desarrollo, superación y dignificación de la profesión
9. Respeto entre colegas: Sinceridad, buena fe y lealtad hacia los colegas
10. Conducta ética: Función social enmarcada en la moral Universal

3.2 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL CONTADOR POR SUS ACTOS FISCALES

Existen una serie de disposiciones normativas vigentes contenidas en el Estatuto Tributario Nacional, las cuales se relacionan con todos aquellos actos fiscales en los que se requiere la intervención del profesional de la Contaduría Pública, bien sea que se desempeñe como Contador o como Revisor Fiscal.

En dicha normatividad, que a su vez se fundamenta en las demás disposiciones estipuladas en el normograma de esta investigación, se incluyen las normas en las que se mencionan las sanciones a las que podría quedar expuesto un contador público por sus actuaciones en relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes a quienes presten sus

²¹ LEY 43 DE 1990. Artículo 37.

servicios. En este sentido, “*conviene tener esta reseña o resumen a mano para cuando existan inquietudes o dudas sobre cuáles son las normas que en el Estatuto Tributario se relacionan con el profesional de la contaduría pública*”²².

Artículo	Descripción
62, parágrafo	Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por Revisor Fiscal o Contador Público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
96, numeral 2	Se requiere certificado de Revisor Fiscal, con relación al importe de los siniestros avisados, como parte de la información con la cual se determina la renta bruta para las compañías de seguros de Vida
97, numeral 2	Se requiere certificado de Revisor Fiscal, con relación al importe de los siniestros avisados, como parte de la información con la cual se determina la renta bruta para las compañías de seguros generales

²² ACTUALÍCESE. ¿Cuáles actos fiscales son responsabilidad del Contador Público según el ET? En Internet: <http://actualicese.com/actualidad/2005/10/03/cuales-actos-fiscales-son-responsabilidad-del-contador-publico-segun-el-et/> [Consultado el 16 de mayo de 2011. Hora: 8:35 p.m.].

125-3	Se requiere certificado firmado por Contador o Revisor Fiscal de la entidad que recibió donaciones, de forma que el donante pueda tomar como deducible la donación que hizo
298-1	La declaración del Impuesto al Patrimonio irá firmada por Revisor Fiscal o Contador si sucede que la declaración de renta también fue firmada por tal profesional
325	Se requiere certificación firmada por Contador o Revisor Fiscal para adjuntar a la declaración de cambios y poder efectuar giros o remesas al exterior
572-1	Declaraciones tributarias suscritas por apoderados generales o especiales deben llevar firma de Revisor Fiscal o Contador cuando sea del caso
580 literal d	La declaración tributaria se podrá dar por no presentada si no se incluyen las firmas de contador o Revisor Fiscal estando obligado
581	Efectos de la firma de Contador o Revisor Fiscal en las declaraciones tributarias
582	Declaraciones tributarias que no requieren firma de contador Público o Revisor fiscal
596, numeral 6	Montos de patrimonio bruto o de ingresos brutos que obligan a firma de contador en la declaración de renta. Igualmente, se indica que la declaración de renta debe llevar firma como Revisor Fiscal si el contribuyente (por normas del Código de

	Comercio o por lo dispuesto en el art.13 de la ley 43/90) está obligado a tener nombrado a dicho profesional
597	Revisor Fiscal o Contador Público podrán firmar la declaración de renta con salvedades cuando sea del caso
599, numeral 6	Montos de patrimonio bruto o de ingresos brutos que obligan a firma de contador en la declaración de ingresos y patrimonio. Igualmente, se indica que la declaración de ingresos y patrimonio debe llevar firma como Revisor Fiscal si la entidad declarante (por normas del Código de Comercio u otras vigentes relacionadas) está obligado a tener nombrado a dicho profesional
602, numeral 6	Casos en que se requiere firma de Contador o Revisor Fiscal en la declaración de IVA
606, numeral 5	Casos en que se requiere firma de Contador o Revisor Fiscal en la declaración mensual de retenciones en la fuente
658-1	Las sanciones por irregularidades en la contabilidad o en las declaraciones que se le aplicaría a los representantes legales también se pueden hacer extensivas al Revisor Fiscal
659	Sanción a Contadores Públicos, Auditores o Revisores Fiscales que no reflejen la realidad económica en sus certificaciones
659-1	Sanción a sociedades de contadores públicos por ordenar o

	tolerar que los contadores públicos a su servicio no reflejen la realidad económica en sus certificaciones
660	Suspensión al Contador de la facultad para firmar declaraciones tributarias como sanción por inexactitud de datos contables
661	Requerimiento previo a Contador o Revisor Fiscal en caso de declaraciones inexactas
661-1	Comunicación que se envía a Cámaras de Comercio y oficinas de impuestos informando las sanciones impuestas a Contadores y Auditores
777	Certificación de Contador Público y Revisor fiscal como prueba Contable

3.3 RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO AL CERTIFICAR INGRESOS

Uno de los servicios más solicitados a un contador público es la certificación de ingresos con destino a empresas y entidades financieras. Precisamente, por la facultad que tienen los contadores de dar Fe Pública, resulta trascendental la certificación que se expide en esta materia, tanto así que para muchos un certificado de un contador es prueba suficiente, de lo que se desprende una responsabilidad a la hora de certificar ingresos a una persona u organización.

Precisamente, con la firma de un contador se está diciendo al interesado en el certificado, que los valores consignados en la certificación son reales, ciertos y

que puede tener absoluta confianza que así es, y por consiguiente puede decidir con base a ellos.

Los bancos y muchas empresas dan plena credibilidad a que lo que el contador firma es cierto, que es prueba suficiente para probar que una persona obtiene determinados ingresos y por consiguiente tiene capacidad de pago o capacidad de responder por una obligación pecuniaria. Así como la sociedad creó profundamente en lo que un contador certifica, así mismo los contadores deben creer profundamente en lo que un solicitante desea certificar.

La responsabilidad y el riesgo son enormes al certificar ingresos. Las empresas toman decisiones con base a lo que se está certificando, por consiguiente, es lógico pensar que si la empresa que actuó con base a lo que se certificó, sufre perjuicios porque lo certificado era irreal, se incurrirá en una gran responsabilidad por esos perjuicios.

No se debe olvidar por un minuto lo que implica dar fe pública. Dar fe que una persona obtiene un determinado ingreso, hace responsables solidarios al contador y a su cliente sobre si lo certificado no es cierto y tal certificación induce a graves perjuicios a quien actuó con base a dicha certificación²³.

3.4 FIRMA DEL CONTADOR PÚBLICO EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

Es responsabilidad del contador público, que la contabilidad sea llevada en debida forma, con el cumplimiento de los principios generales de contabilidad.

²³ GERENCIE. La responsabilidad del contador público al certificar ingresos. En Internet: <http://www.gerencie.com/la-responsabilidad-del-contador-publico-al-certificar-ingresos.html> [Consultado el 16 de mayo de 2011. Hora: 11:00 p.m.].

Aunque esto parece obvio, cuando se desarrollan auditorías o se investiga el porqué de problemas tributarios, laborales, comerciales y de otro tipo, nos encontramos con que se han cometido graves errores en la contabilización de algunos hechos económicos, y esto se da sólo cuando el responsable de la contabilidad no le da la suficiente importancia a la forma como se está llevando la contabilidad en la empresa.

El numeral 4 del artículo 8 de la ley 43 de 1990, dice que los contadores públicos están obligados a vigilar que el registro de la información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia²⁴.

Sobre este respecto, uno de los requisitos de las declaraciones tributarias para que se den por presentadas es que estén firmadas por quienes deben hacerlo. Y una de las personas que debe firmar las declaraciones, además del representante legal, es el Contador público o Revisor fiscal. La pregunta es: ¿cuándo las declaraciones tributarias deben estar firmadas por contador público o revisor fiscal?

Para responder a dicho interrogante, es necesario recurrir al Estatuto Tributario para conocer los requisitos de las declaraciones tributarias, entendiéndose entre éstas las de renta y complementarios, impuestos sobre las ventas, la retención en la fuente, ingresos y patrimonio, etc.

²⁴ GERENCIE. Es responsabilidad del contador que la contabilidad se lleve en debida forma. En Internet: <http://www.gerencie.com/es-responsabilidad-del-contador-que-la-contabilidad-se-lleve-en-debida-forma.html> [Consultado el 17 mayo de 2011. Hora: 12:35 a.m.].

Estatuto tributario: Artículo 596. Contenido de la declaración de renta: La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:

1. El formulario que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales debidamente diligenciado.
2. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.
3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre la renta y complementarios.
4. La liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, incluidos el anticipo y las sanciones, cuando fuere del caso.
5. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.
6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.

Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a 100.000 UVT. Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.

Como se puede observar, en primer lugar dice que la declaración de renta debe ser firmada por revisor fiscal cuando según el código de comercio y demás

normas vigentes el contribuyente este obligado a tener el revisor fiscal. Y según el código de comercio:

Artículo 203. Sociedades que están obligadas a tener revisor fiscal: Deberán tener revisor fiscal:

- 1) Las sociedades por acciones;
- 2) Las sucursales de compañías extranjeras, y
- 3) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.

Por otro lado, la ley 43 del 90, Art. 13, párrafo 2 contempla: Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.

Debida cuenta que los contribuyentes que estén contemplados en estas normas deben presentar sus declaraciones firmadas por revisor fiscal sin considerar el tope de patrimonio o ingresos de que habla el artículo 596 del estatuto tributario, pues la obligación de tener firma de revisor fiscal la da el artículo 203 del código de comercio y la ley 43 del 90.

Luego el mismo artículo 596 del Estatuto Tributario dice que los demás contribuyentes, es decir, aquellos que no estén obligados a tener revisor fiscal de acuerdo al código de comercio y/o ley 43 del 90, deben presentar las declaraciones firmadas por contador público siempre y cuando su patrimonio

bruto o ingresos brutos superen 100.000 UVT y que además estén obligados a llevar contabilidad.

Es decir, que si no se está obligado a tener revisor fiscal, y se está obligado a llevar libros de contabilidad y además alcanza el tope de patrimonio, debe presentar sus declaraciones de renta firmada por contador público.

Por otro lado, si se está obligado a llevar contabilidad pero no alcanza el tope de patrimonio o ingresos, no requiere que sus declaraciones estén firmadas por contador público.

Lo anterior es aplicable a las declaraciones de renta (Art. 596), de ingresos y patrimonio (Art, 599), de IVA (Art. 602), de retención en la fuente (Art. 606). Estos artículos son del estatuto tributario.

La única excepción es la declaración de IVA cuando está presente saldo a favor, caso en el cual debe necesariamente estar firmada por contador público sin tener en cuenta los requisitos anteriores.

Por otro lado, las declaraciones de renta y complementarios, IVA, retención en la fuente e ingresos y patrimonio, deben estar firmadas por contador público cuando el patrimonio bruto o los ingresos brutos superen 100.000 UVT, además de tener la obligación de llevar libros de contabilidad.

El patrimonio a tener en cuenta es el que exista al último día del año anterior, y los ingresos a tener en cuenta, son los ingresos brutos del año anterior.

Se hace énfasis en “el año anterior”, ya que no siempre es lo mismo a periodo gravable, como se refieren los artículos 596 y 599 del Estatuto Tributario, los cuales dicen “en el último día del año o período gravable”.

Para el caso de las declaraciones de renta e ingresos y patrimonio, el periodo gravable coincide con el año, con todo el año, pero no sucede lo mismo en las declaraciones de retención en la fuente y de IVA, donde los periodos gravables son de un mes y dos meses respectivamente, por lo que en estas declaraciones, no se habla de periodo gravable sino de año anterior.

Por último, precisar que estos topes operan cuando por ley general o especial el contribuyente no está obligado a tener revisor fiscal, puesto que si tiene tal obligación, las declaraciones tributarias deben ser firmadas por el revisor fiscal sin considerar los topes de patrimonio e ingresos²⁵.

²⁵ GERENCIE. Precisiones sobre el tope de patrimonio e ingresos para efecto de la firma del contador público en las declaraciones tributarias. En Internet: <http://www.gerencie.com/precisiones-sobre-el-tope-de-patrimonio-e-ingresos-para-efecto-de-la-firma-del-contador-publico-en-las-declaraciones-tributarias.html> [Consultado el 17 de mayo de 2011. Hora: 8:00 p.m.].

4. DESARROLLO DE ENTREVISTAS

4.1 ENTREVISTA 1

Nombre	ALEXANDER RAMÍREZ CAÑAVERAL
Egresado de:	UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN
Cargo:	REVISOR FISCAL
Años de experiencia	10
Tarjeta Profesional	88025T

1. ¿Qué implicaciones tiene el concepto de “Fe Pública” para el ejercicio de la profesión contable?

Este concepto es herramienta fundamental para la razón de ser del contador, el concepto indica que las afirmaciones realizadas sobre los informes o documentos certificados son hechos ciertos y así lo asume la ley, solo dos profesionales dan “Fe Pública” y son los abogados notarios y los contadores, hecho que pone la profesión contable en ente de absoluta confianza y seriedad y de esa forma se debe usar esa Fe Publica otorgada por la ley colombiana.

2. ¿Los contadores de hoy tienen conocimientos suficientes sobre el tipo de responsabilidades que acarrear las actividades relacionadas con la ciencia contable?

Se podría pensar que dentro de los conocimientos básicos universitarios dados a un contador si se tocan los temas de responsabilidades e importancia de la profesión y la Fe Pública de esta, sin embargo es fundamental que cada profesional indague aun más y lo más importante es que tome absoluta conciencia de los actos a realizar y sus implicaciones ya que

desafortunadamente se presentan muchas oportunidades de manejar desordenadamente esta responsabilidad.

3. ¿Qué papel juega la ética actualmente para el ejercicio de la profesión contable?

La ética es precisamente el mayor valor personal y social con el que debemos manejar nuestra profesión, esta ética va ligada a la Fe Pública antes mencionada, es con ética que debemos mostrar siempre que somos merecedores de esa confianza que nos depositan los diferentes entes gubernamentales y entes económicos.

4. ¿Resulta eficiente y suficiente la labor disciplinaria que ejerce la Junta Central de Contadores en Colombia?

La junta central de contadores dentro de sus controles disciplinarios tiene la parte de sanciones onerosas, suspensiones temporales para ejercer actividades de la profesión y retiros definitivos de la tarjeta profesional y tiene el apoyo de diferentes entidades como son la DIAN, SUPERSOCIEDADES y ENTIDADES FINANCIERAS que denuncian cualquier irregularidad confirmada de los contadores y exigen la tarjeta profesional y certificados de vigencia...con todo esto podría decirse que son herramientas eficientes pero como en todas las áreas los controles nunca son cien por ciento suficientes ya que se requeriría de muchísimo más personal en todas las entidades de vigilancia y control y como la ley presume siempre de la buena fe supone que existen mas profesionales responsables que personas con poca ética dispuestos a quebrantar los diferentes marcos legales dentro de la profesión contable.

5. En Colombia, ¿es necesario sistematizar en un sólo cuerpo normativo la normatividad atinente a las responsabilidades propias del contador público?

No solo en Colombia y no solo en la profesión contable, no es secreto que cualquier área que este centralizada y sistematizada tiene mejor control, vigilancia y facilidad en su manejo, podría decirse que el cuerpo normativo de nuestra profesión es LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES y su herramienta inicial central fueron los decretos 2649 y 2650 y ahora con las normas internacionales de contabilidad se trata de complementar mas el manejo y centralización de la profesión contable.

6. ¿Conocen los contadores de hoy los referentes jurisprudenciales emitidos por las altas cortes del Estado frente a su responsabilidad legal?

Lo ideal sería que se tuviera ese conocimiento completo pero la mayoría de las veces no estamos tan enterados como deberíamos, estos referentes son parte fundamental en nuestro desarrollo como profesionales pero lamentablemente y por diferentes motivos no nos acostumbramos a este material de consulta tan importante. En general siempre se busca lo que cotidianamente manejamos y es muy cierto que debemos fomentar más la iniciativa de consulta, de conocimiento general contable y la creatividad por investigar más en las diferentes áreas y dentro de estas las jurisprudencias de las altas cortes.

7. ¿Cuál debe ser el papel de la academia (en particular, de las Universidades y sus Facultades de Contaduría Pública) para contribuir a la formación de contadores íntegros y responsables frente a la sociedad y la ley?

Indiscutiblemente el papel de estas instituciones como parte inicial de la formación del profesional contable debe ser el de tutor, mentor, ente instructor y promotor de las buenas costumbres laborales, de los buenos valores éticos, profesionales y en muchos casos hasta personales de los diferentes individuos que formando parte de estas universidades las recorren mientras esperan

recibir su título profesional. Estas universidades y facultades deben estar siempre en pro de la buena conducta

8. ¿Cuál debe ser el perfil ético-profesional del contador público para afrontar los retos y cambios que se originan en un país globalizado?

El perfil del contador de hoy debe ser una persona activa, de iniciativa investigativa, de grandes valores familiares porque por ahí es que comienza la educación de una persona con virtudes que espera a ser un gran profesional de su área, debe ser un profesional responsable, de aspiraciones y ambiciones pero con limitaciones porque es ahí cuando la ética comienza a quebrantarse. Debe ser un profesional de mente abierta de actitud emprendedora sin miedo al cambio, ya que hoy en día y en todas las áreas profesionales los cambios son acelerados y constantes.

4.2 ENTREVISTA 2

Nombre	LOEN LOZANO OLIER
Egresado de:	INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
Cargo:	CONTADORA
Años de experiencia	EGRESADA DICIEMBRE DE 2010
Tarjeta Profesional	EN TRAMITE

1. ¿Qué implicaciones tiene el concepto de “Fe Pública” para el ejercicio de la profesión contable?

Implica el compromiso del Contador Público en velar por revelar la verdad de los hechos o transacciones que se realicen al interior de las diferentes

organizaciones, garantizando con ello la toma acertada y responsable de decisiones.

2. ¿Los contadores de hoy tienen conocimientos suficientes sobre el tipo de responsabilidades que acarrearán las actividades relacionadas con la ciencia contable?

No sólo los de hoy, sólo que en la actualidad se hace más énfasis y se tiene como parte importante el efecto sobre los diferentes grupos de interés, de las implicaciones que conllevan las acciones que emanan del actuar del contador público y por ende la responsabilidad que se adquiere de las consecuencias que de las diferentes actividades que se relacionan con la ciencia contable tienen efecto en el desempeño general o de cualquier área de las organizaciones.

3. ¿Qué papel juega la ética actualmente para el ejercicio de la profesión contable?

La ética es parte esencial en el actuar del contador público, pues es ésta la que rige el comportamiento de éste ante la sociedad. Pero no una ética acomodada a las necesidades de una organización para la cual se trabaje, sino la ética que tenga en cuenta a la sociedad y los efectos positivos y negativos de sus acciones.

4. ¿Resulta eficiente y suficiente la labor disciplinaria que ejerce la Junta Central de Contadores en Colombia?

Pienso que por mejor labor que haga la JCC, es indispensable el compromiso del profesional, y no sólo de él sino de los empresarios o de los administradores de las organizaciones en la medida que no quieran mostrar mejor gestión por medio del maquillaje de la información contable, o pagar menos impuestos,

acciones que en veces choca con la necesidad económica y familiar del profesional contador público.

5. ¿Conocen los contadores de hoy los referentes jurisprudenciales emitidos por las altas cortes del Estado frente a su responsabilidad legal?

Pienso que sí, pero de igual forma creo que hay algunos que le restan importancia a ello.

6. ¿Cuál debe ser el papel de la academia (en particular, de las Universidades y sus Facultades de Contaduría Pública) para contribuir a la formación de contadores íntegros y responsables frente a la sociedad y la ley?

Es importante que las universidades tengan entre sus materias como parte esencial las materias de humanidades; se debe formar primero como personas y luego como profesionales en cualquier materia, ya que detrás de un escritorio, o de un computador se encuentra una persona con un conocimiento en una ciencia, pero que sus acciones tienen un impacto sobre la sociedad.

7. ¿Cuál debe ser el perfil ético-profesional del contador público para afrontar los retos y cambios que se originan en un país globalizado?

Se debe tener la condición de ético – profesional por convicción, no por obligación, no por cumplir, sino porque se tiene la conciencia del buen actuar, de hacer las cosas bien por filantropía, reconociendo que no estamos solos en este mundo y que nuestros actos siempre tendrán consecuencias sobre los demás, es por ello que la ética profesional debe estar por encima del interés personal o el interés irracional del hombre por alcanzar un objetivo desmedido sin tener en cuenta los daños que con ello se haga a la sociedad.

4.3 ENTREVISTA 3

Nombre	NELSON ADARVE RENDON
Egresado de:	UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
Cargo:	CONTADOR
Años de experiencia	18
Tarjeta Profesional	41765-T

1. ¿Qué implicaciones tiene el concepto de “Fe Pública” para el ejercicio de la profesión contable?

Debe ser la esencia en el desempeño de la labor del Contador. Sobre ella debemos edificar las sanas prácticas y fortalecer el compromiso frente a la sociedad. Este concepto va de la mano con la ética profesional, pues si no se trabaja con ética es difícil dar Fe Pública sobre la gestión realizada por las empresas, sean estas del sector Público o del Privado.

2. ¿Los contadores de hoy tienen conocimientos suficientes sobre el tipo de responsabilidades que acarrearán las actividades relacionadas con la ciencia contable?

Conocimiento si se tiene, lo que falta es tomar conciencia y seriedad frente a la responsabilidad que se asume cuando se estampa la firma en un documento. Falta interiorizar el compromiso que tiene nuestra profesión frente a la sociedad, la política, la economía y la cultura; es decir nuestras actuaciones buenas o malas se reflejarán en estos cuatro pilares fundamentales de la vida nacional.

3. ¿Qué papel juega la ética actualmente para el ejercicio de la profesión contable?

Nuestra labor como contadores es muy vulnerable al error y a la mala toma de decisiones, visto desde cualquier campo de acción (Jefe de Costos, Auditor, Financiero, Revisor Fiscal o Contador). Si ha esto le abonamos un trabajo sin transparencia, mediocre y sin sentido social, no le estamos ofreciendo soluciones a la gestión empresarial y por lo tanto nos veremos relegados por otros profesionales que sí apliquen códigos de ética y de buen gobierno corporativo.

4. ¿Resulta eficiente y suficiente la labor disciplinaria que ejerce la Junta Central de Contadores en Colombia?

Este organismo debería pertenecer a la rama judicial y no depender de ningún ministerio, pues no es adecuado que la labor disciplinaria del ejercicio del Contador, quien debe dar Fe Pública, sea controlada por el gobierno de turno; por lo menos debería tener más independencia para que así sus actuaciones sean más eficientes.

Creo que no es una entidad que debe auto sostenerse como en algún momento se ha pretendió, sino que igual que las altas cortes su labor debería ser financiada en su totalidad por el Estado.

5. En Colombia, ¿es necesario sistematizar en un sólo cuerpo normativo la normatividad atinente a las responsabilidades propias del contador público?

La problemática que atraviesa la profesión en el momento actual no es por falta de normas, ni porque haya que fusionarlas en un solo cuerpo. El problema es de fondo, las normas por más dispersas que estén deben acatarse y cumplirse.

6. ¿Conocen los contadores de hoy los referentes jurisprudenciales emitidos por las altas cortes del Estado frente a su responsabilidad legal?

En esto si falta conocimiento, deberíamos interesarnos en conocer las sentencias de las altas cortes o por lo menos desde la academia ofrecer un módulo que trate sobre el tema. Esto nos ayudaría a tomar conciencia sobre nuestro desempeño profesional.

7. ¿Cuál debe ser el papel de la academia (en particular, de las Universidades y sus Facultades de Contaduría Pública) para contribuir a la formación de contadores íntegros y responsables frente a la sociedad y la ley?

La academia desde las aulas debe incentivar el trabajo en equipo, fomentar las buenas relaciones interpersonales. Hacer hincapié en la persona y luego en el profesional, pues en últimas lo que se necesitan son profesionales competentes pero con sentido social.

8. ¿Cuál debe ser el perfil ético-profesional del contador público para afrontar los retos y cambios que se originan en un país globalizado?

Bajo el esquema de que individualmente todos somos diferentes, igual así será nuestro actuar en la sociedad frente a los retos que día a día se nos proponen como seres humanos.

Lo que si debemos tener en común los profesionales de la Contaduría es el respeto por las normas, de tal forma que nuestro desarrollo profesional sea transparente, con un criterio bien fundamentado, que resista cualquier revisión o auditoria.

Nos hace falta a los contadores asociarnos bajo la figura de una Colegiatura con el fin de que el gobierno cuente con el respaldo de un ente consolidado que le apoye en la toma de decisiones frente a los retos que nos impone cada vez más una economía globalizada.

4.4 ENTREVISTA 4

Nombre	SANDRA VEGA ARANGO
Egresado de:	UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN
Cargo:	CONTADORA PÚBLICA
Años de experiencia	10
Tarjeta Profesional	73627-T

1. ¿Qué implicaciones tiene el concepto de “Fe Pública” para el ejercicio de la profesión contable?

Un contador a dar fe pública certifica la veracidad del contenido de determinados actos y documentos; por lo anterior le contador público contrae la responsabilidad ante cualquier usuario de la información de forma ética, profesional, moral, legal y jurídicamente. Lo anterior se desprende del artículo 10 de la Ley 43 de 1990.

2. ¿Los contadores de hoy tienen conocimientos suficientes sobre el tipo de responsabilidades que acarrear las actividades relacionadas con la ciencia contable?

Una de las obligaciones curriculares de las instituciones superiores es instruir sobre el nivel de responsabilidad de cada uno de los profesionales en proceso; pero desafortunadamente el desarrollo de la profesión hoy en día se toma a la

ligera, primando mas el beneficio individual que el colectivo, todo esto sin dejar de olvidar que no se puede generalizar sobre todos los profesionales de esta rama.

3. ¿Qué papel juega la ética actualmente para el ejercicio de la profesión contable?

La ética como en todas las profesiones es la base y guía fundamental para un buen desarrollo de la misma. Pero hoy en día esta guía se encuentra “out” según algunos mal llamados profesionales.

4. ¿Resulta eficiente y suficiente la labor disciplinaria que ejerce la Junta Central de Contadores en Colombia?

No, la junta central fuera de estar centralizada en una ciudad solo se ve como un organismo de entrega de tarjetas y certificados profesionales, no tiene dinámica alguna sobre lo realmente importante en el desarrollo y control de la profesión.

5. En Colombia, ¿es necesario sistematizar en un sólo cuerpo normativo la normatividad atinente a las responsabilidades propias del contador público?

Mas que exista un solo cuerpo normativo es necesario la homogeneidad, la claridad, la continuidad en las normas que rigen al contador. La descentralización de la institución y que dentro de la misma existan y se vislumbre un ejerció claro y responsable en cada uno de los procesos.

6. ¿Conocen los contadores de hoy los referentes jurisprudenciales emitidos por las altas cortes del Estado frente a su responsabilidad legal?

No solamente no lo conocen a fondo sino que no le dan la importancia que se merece, ya que lo legal y lo normativo para los profesionales de hoy en día es algo que se puede evadir “fácilmente”.

7. ¿Cuál debe ser el papel de la academia (en particular, de las Universidades y sus Facultades de Contaduría Pública) para contribuir a la formación de contadores íntegros y responsables frente a la sociedad y la ley?

Básicamente la concientización clara sobre la responsabilidad ética y profesional no solamente como contadores sino como personas actuantes y creadores de realidades dentro de una sociedad que a largo o mediano plazo se verán los efectos de su accionar.

8. ¿Cuál debe ser el perfil ético-profesional del contador público para afrontar los retos y cambios que se originan en un país globalizado?

El perfil profesional del contador actual debe tener la capacidad para desenvolverse en cualquier entorno económico, tecnológico para si solucionar problemas concernientes a la construcción, control y posterior certificación de la información que entregue. Pero de la mano con esto debe ser plenamente consciente de la importancia de su quehacer diario y que por ello se debe desarrollar siempre bajo bases de honestidad, objetividad, el deber, lo correcto, lo normativo, lo obligatorio. En resumen el desarrollo de un buen profesional se encuentra siempre ligado el conocimiento de la ciencia con la perfección de la razón.

5. CONCLUSIONES

- De acuerdo a lo observado en la doctrina acerca de la responsabilidad legal de los Contadores Públicos a nivel general, y orientado al ámbito tributario, ésta aporta poco valor agregado a lo establecido normativamente tanto por el legislador colombiano como por otros órganos del Estado y, en particular por la Junta Central de Contadores.
- La responsabilidad legal a nivel tributario del Contador Público y el Revisor Fiscal trasciende la formalidad de la norma, aspecto que se hace evidente cuando ésta es interpretada a través de la jurisprudencia y la doctrina.
- Todos los profesionales de la Contaduría Pública tienen la obligación de contribuir a preservar el patrimonio social que tiene la profesión contable como es la facultad de dar fe pública, lo cual se pone en evidencia, precisamente, a través del ejercicio y cumplimiento de las responsabilidades legales, y específicamente, las tributarias, propias del quehacer del Contador Público en Colombia.
- La evolución del derecho en general, y de las normas tributarias en particular, que rigen el quehacer del profesional de la contaduría pública, traerá consigo unas mayores obligaciones en la disciplina contable; los profesionales de la Contaduría deben estar preparados y participar activamente en los cambios que se avecinan.

- El Estado reconoce la importancia de la profesión para la estabilidad económica del país y realza la trascendencia y credibilidad que le merece la información, no sólo financiera, sino también tributaria suministrada por los profesionales de la Contaduría Pública.
- La responsabilidad tributaria de los Contadores Públicos y Revisores Fiscales no es solamente por las certificaciones de carácter contable, también lo es por la certificación de otras actividades de la empresa y del Contador mismo cuando actúa como particular.
- Los Contadores Públicos y Revisores Fiscales como muy pocos profesionales tienen la exigencia de cumplir con el deber legal de la verdad en sus informes y actuaciones tributarias.
- La reserva a la que están obligados los profesionales de la Contaduría Pública en referencia a los hechos conocidos en el ejercicio de la profesión en el ámbito tributario, no pueden ir en detrimento de los intereses superiores del Estado; de ahí que en sus informes debe primar el interés general del Estado sobre el particular de su cliente o de sí mismo.
- Hoy la Contaduría Pública se puede considerar como una profesión de vanguardia, pero su misma dinámica y constante evolución exige a estos profesionales una mayor responsabilidad y permanente formación.
- El profesional de la Contaduría Pública, ya sea en las empresas donde se desempeña o en calidad de profesional independiente, está en la

obligación de fomentar una cultura tributaria tendiente a un cumplimiento efectivo de los contribuyentes en este campo.

- El Contador público y Revisor Fiscal deben caracterizarse por su imparcialidad, ética, independencia, profesionalidad, entre otras, elementos que le brinden a la sociedad, Estado y terceros confianza pública de sus actos.
- De acuerdo con las apreciaciones de los académicos entrevistados, la noción de fe pública es fundamental para la profesión contable, al ser ésta una disciplina cuyo agente (el contador) es ente de absoluta confianza y seriedad; de igual forma implica el compromiso del Contador Público por velar por la verdad de los hechos; además, sobre ella se deben edificar las sanas prácticas y fortalecer el compromiso del contador frente a la sociedad.
- Los entrevistados también destacaron que una de las obligaciones de las universidades es instruir sobre el nivel de responsabilidad de cada uno de los profesionales de la contaduría pública; pero desafortunadamente el desarrollo de la profesión hoy en día se toma a la ligera, primando más el beneficio individual que el colectivo, todo esto sin dejar de olvidar que no se puede generalizar sobre todos los profesionales de esta rama; de igual modo, falta tomar más conciencia y seriedad frente a la responsabilidad que se asume cuando se da dicha fe pública.
- Por último, desde el punto de vista social y económico, esta investigación busca proporcionarle seguridad jurídica a todos los profesionales de las ciencias contables, lo cual conlleva una serie de repercusiones en el

ejercicio de la profesión, no sólo porque genera mayores referentes para la consolidación de una ética contable propia de esta profesión, sino también porque al cumplirse con la normatividad legal a nivel general y la orientada al ámbito tributario, las empresas y particulares que emplean los servicios de los contadores tendrán mayor certeza de que las actuaciones de los profesionales se realizan conforme a derecho.

6. RECOMENDACIONES

- Corresponde a los Contadores Públicos y Revisores Fiscales estudiar más los aspectos jurisprudenciales y doctrinales relacionados con el ejercicio de la profesión, tanto a nivel general como desde el punto de vista tributario.
- Las universidades y agremiaciones deben esforzarse por difundir las interpretaciones jurisprudenciales y doctrinales que se hacen de las normas que rigen la profesión; para ello, deben darse a la tarea de actualizar a sus egresados y asociados, respectivamente, profesionales de la contaduría, en los temas normativos y doctrinales que rigen la profesión en el ámbito tributario.
- Las universidades deberían incluir dentro de sus pénsumes académicos tanto de pregrado como de postgrado cátedras como legislación contable, legislación tributaria, hermenéutica contable entre otras, con el fin de mejorar estos aspectos jurídicos en la profesión; resulta fundamental, también, la implementación de metodologías que estimulen la investigación en contaduría, tanto por parte de estudiantes como de los mismos profesionales.
- A través de las universidades o los gremios de contadores públicos se debería proponer un Estatuto de la contaduría, donde se pudieran condensar todas las normas dispersas que hoy día rigen a la profesión. De igual modo, es necesario determinar las bases para el establecimiento de un plan tarifario para el ejercicio de la profesión que

minimice los efectos y repercusiones de la competencia desleal y la imagen negativa que se tiene en ciertos sectores de los profesionales de la contaduría pública por ocasión de faltas a la ley.

BIBLIOGRAFÍA

ACTUALÍCESE. ¿Cuáles actos fiscales son responsabilidad del Contador Público según el ET? En Internet: <http://actualicese.com/actualidad/2005/10/03/cuales-actos-fiscales-son-responsabilidad-del-contador-publico-segun-el-et/> [Consultado en mayo de 2011. Hora: 8:35 p.m.].

AGUIAR JARAMILLO, Horacio. La formación del revisor fiscal. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, N° 24-25. Medellín, 1994.

AGUIAR JARAMILLO, Horacio. Revisoría Fiscal: mirada académica de las principales normas legales. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, N° 30. Medellín, 1997.

BANCO DE LA REPÚBLICA (Autor Corporativo). Kemmerer y el Banco de la República: diarios y documentos. Colombia: Banco de la República, 1994.

BERNETA OCHOA, Francisco. Delitos de falsedad en estados financieros. Medellín: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2003.

BIONDI, Mario y de ZANDONA, María. Fundamentos de la Contabilidad. Buenos Aires: Macchi, 1991.

BLANCO LUNA, Yanel. Guía para el Ejercicio de la Contaduría Pública. Bogotá: Roesga, 1992.

CÓDIGO DE COMERCIO COLOMBIANO.

CÓDIGO PENAL COLOMBIANO.

CONSEJO DE ESTADO. Sala de consulta y servicio civil. Radicación número: 031. Bogotá, D. E, treinta y uno (31) de enero de mil novecientos setenta y cuatro (1974). Consejero ponente: Mario Latorre Rueda.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Código de Ética Profesional. Bogotá: ECOE, 1996.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Reseña histórica. En Internet: http://www.jccconta.gov.co/consejot/contenido.php?cat_id=2 [Consultado en marzo de 2011. Hora: 8:35 p.m.].

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA. En Internet: <http://www.jccconta.gov.co/consejot/news.php> [Consultado en diciembre de 2010. Hora: 8:29 p.m.].

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Glosario: Evasión Fiscal. En Internet: <http://www.contaduria.gov.co/> [Consultado en diciembre de 2010. Hora: 8:29 p.m.].

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-290 de 1997.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-380 de 2001.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-434 de 1996.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-530 de 2000.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-538 DE 1997.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-597 de 1996.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-910 de 2004.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-996 de 2000.

DECRETO REGLAMENTARIO 2649 DE 1993.

DICCIONARIO JURÍDICO D.M.S. Bogotá: Ediciones Jurídicas, 2003.

GERENCIE. Es responsabilidad del contador que la contabilidad se lleve en debida forma. En Internet: <http://www.gerencie.com/es-responsabilidad-del-contador-que-la-contabilidad-se-lleve-en-debida-forma.html> [Consultado en mayo de 2011. Hora: 12:35 a.m.].

GERENCIE. La responsabilidad del contador público al certificar ingresos. En Internet: <http://www.gerencie.com/la-responsabilidad-del-contador-publico-al-certificar-ingresos.html> [Consultado en mayo de 2011. Hora: 11:00 p.m.].

GERENCIE. Precisiones sobre el tope de patrimonio e ingresos para efecto de la firma del contador público en las declaraciones tributarias. En Internet: <http://www.gerencie.com/precisiones-sobre-el-tope-de-patrimonio-e-ingresos-para-efecto-de-la-firma-del-contador-publico-en-las-declaraciones-tributarias.html> [Consultado en mayo de 2011. Hora: 8:00 p.m.].

JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. En Internet:
<http://www.jccconta.gov.co/news.php> [Consultado en diciembre de 2010. Hora:
10:15 p.m.].

LEY 222 DE 1995.

LEY 43 DE 1990.

LEY 45 DE 1960.

LEY 788 DE 2002.

MILLAN PUENTES, Regulo y PEÑA RINCÓN, Guillermo A. Contaduría Pública.
Bogotá: Guillermo Rincón Peña, 1984.

PLATA GÓMEZ, Roberto. El contador público y su responsabilidad social en la
revisoría fiscal. Bogotá: Universidad Javeriana, 2002.

PRICE WATERHOUSE ASESORES GERENCIALES (Autor Corporativo). La
responsabilidad legal de los Contadores Públicos en Colombia. Bogotá: Price
Waterhouse Asesores Gerenciales, 1987.

SUÁREZ RIVERA, Arturo. Código de la Contaduría. Bogotá: Temis, 1990.

ANEXOS

Anexo A. Normograma

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
Ley 145 de 1960.	Diciembre 30	Congreso de la República	Si	<p>Tiene como propósito establecer cuáles son los cargos reservados por la ley para ser desempeñados por contadores públicos</p>	<p>En el artículo 1, precisamente, se establece que se entenderá por contador público la persona natural que mediante la inscripción que acredita su competencia profesional queda facultada para dar fe pública de determinados actos así como para desempeñar ciertos cargos, en los términos de la presente Ley. La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador, salvo en lo referente a las funciones propias de los revisores fiscales de las sociedades.</p> <p>Ahora, en el artículo 11, queda claro que los contadores públicos se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por culpas y delitos que cometieron en el ejercicio de actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes.</p> <p>En el artículo 20 se establece que serán causales de cancelación de la inscripción de un contador público las siguientes debidamente comprobadas: 1) Haber violado la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones que hubiere conocido en ejercicio de la profesión; 2) Haber sido condenado por cualquiera de los delitos indicados en el</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>numeral 3) del artículo 7° de esta Ley; 3) Haber ejercido actividades o funciones adscritas a los contadores públicos, durante el tiempo de suspensión de la inscripción; 4) Haber fundado la solicitud de inscripción en documentos que posteriormente fueren encontrados inexactos, falsos o adulterados; 5) Haber ejecutado actos que violaren gravemente la ética profesional señalados en el código de la materia.</p>
<p>Código de Comercio Colombiano – Decreto 410 de 1971.</p>	<p>Marzo 27</p>	<p>Presidente de la República</p>	<p>Si</p>	<p>Establece el marco regulatorio para los comerciantes y los asuntos mercantiles, los cuales se registrarán por las disposiciones de la ley comercial, y los casos no regulados expresamente en ella serán decididos por analogía de sus normas.</p>	<p>En el artículo 52 se establece que al iniciar sus actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio.</p> <p>A su vez, el artículo 58 estipula las sanciones por violaciones a las prohibiciones sobre los libros de comercio; en este sentido, la violación a lo dispuesto en el artículo anterior hará incurrir al responsable en una multa hasta de cinco mil pesos que impondrá la cámara de comercio o la Superintendencia Bancaria o de Sociedades, según el caso, de oficio o a petición de cualquier persona, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes. Los libros en los que se cometan dichas irregularidades carecerán, además, de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve. Cuando no pueda determinarse con certeza el verdadero responsable de estas infracciones, serán solidariamente responsables del pago de la multa el propietario de los libros, el contador y el revisor fiscal, si éste incurriere en culpa.</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>El artículo 62 establece las sanciones por violación de reserva de los libros; así, el revisor fiscal, el contador o el tenedor de los libros regulados en este Título que violen la reserva de los mismos, será sancionado con arreglo al Código Penal en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso.</p> <p>El artículo 63 establece, así mismo, que los funcionarios de las ramas jurisdiccional y ejecutiva del poder público, solamente podrán ordenar de oficio la presentación o examen de los libros y papeles del comerciante en los casos siguientes: 1) Para la tasación de los impuestos a fin de verificar la exactitud de las declaraciones (...).</p> <p>El artículo 157 estipula que los administradores, contadores y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados.</p> <p>Y el artículo 211 sostiene 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.</p>
Ley 75 de 1986.	Diciembre 23	Congreso de la República	Parcial	Mediante esta normativa se expiden normas en materia tributaria,	<p>Nota 1: Modificada por la Ley 223 de 1995.</p> <p>Nota 2: Derogada parcialmente por la Ley 141 de 1994.</p> <p>Nota 3: Reglamentada parcialmente por el Decreto</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
				de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales y se conceden unas facultades extraordinaria	<p>2519 de 1991, por el Decreto 408 de 1989, por el Decreto 2555 de 1988, por el Decreto 1189 de 1988, por el Decreto 634 de 1988, por el Decreto 275 de 1988, por el Decreto 1158 de 1987, por el Decreto 535 de 1987, por el Decreto 400 de 1987y por el Decreto 260 de 1987. Nota 4: Ver Ley 84 de 1988. Nota 5: Corregida parcialmente por el Decreto 366 de 1987.</p> <p>El artículo 1 establece que se debe fijar en un treinta por ciento (30%) la tarifa única sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas, y de los demás entes asimilados a unas y otras de conformidad con las normas pertinentes. La misma tarifa se aplicará a la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras.</p> <p>El artículo 2, por su parte, sustenta que la tarifa única sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales, de fuente nacional, de las personas naturales extranjeras sin residencia en el país, es del 30%.</p> <p>El artículo 5, soporta que el impuesto de renta, patrimonio y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo, concepto que deban aplicarse a los pagos o</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable.</p> <p>Y el artículo 21 manifiesta que los dividendos y participaciones percibidos por socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.</p>
Decreto 2503 de 1987.	Diciembre 29	Presidente de la República – Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Si	Este decreto establece normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.	<p>El artículo 1 manifiesta que los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias: 1) Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementario, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar. 2) Declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, para los responsables de dicho impuesto. Cuando se trate de responsables que pertenezcan al régimen simplificado, la declaración será anual 3) Declaración mensual de retenciones en la fuente, para los agentes retenedores. 4) Declaración del impuesto de timbre, para los documentos y actos sometidos a dicho impuesto. Parágrafo. Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 2, 3 y 4 del presente artículo, las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, deberán presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio.</p> <p>Así mismo, el artículo 4 estipula que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener (...): 6) La firma del Revisor Fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal. Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos (\$100.000.000). Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.</p> <p>El artículo 22, por su parte, sustenta que para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de impuestos cuando ésta así lo requiera: 1) Cuando se trate de personas o</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos. Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos.</p> <p>El artículo 42 dispone que cuando la Administración de impuestos efectúe una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un menor saldo a su favor para compensar o devolver, se aplicará una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado, según el caso, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar. La sanción de que trata el presente artículo se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos de la liquidación de corrección, renuncia al mismo y cancela el mayor valor de la liquidación de corrección junto con la sanción reducida.</p> <p>El artículo 44 sustenta que constituye inexactitud</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicara sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.</p> <p>Por último, el artículo 56 dispone que vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior sin que se hubiere presentado las declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar una sanción por no declarar equivalente a: 1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior. 2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior. 3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, el diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al cien por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior. 4. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, la sanción por no declarar será equivalente a cinco veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.</p>
Estatuto Tributario –	Marzo 30	Presidente de la República –	Parcial	Mediante esta norma se expide el	Modificado por el Decreto Nacional 3258 de 2002 y las Leyes 383 de 1997, 488 de 1998 y 863 de

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
Decreto 624 de 1989		Ministerio de Hacienda y Crédito Público		Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales	<p>2003 Reglamentado parcialmente por los Decretos Nacionales: 422 de 1991; 847 , 1333 y 1960 de 1996; 3050 , 700 y 124 de 1997; 841 , 1514 y 2201 de 1998; 558 , 1345 , 1737 y 2577 de 1999; 531 de 2000; 333 y 406 de 2001; 4400 de 2004</p> <p>El artículo 659, modificado por el art. 54 de la Ley 6 de 1992 sostiene que los contadores, auditores o revisores fiscales que llenen o permitan llevar contabilidades, o que elaboren o autoricen balances, estados de ganancias y pérdidas y copias de asientos contables que se demuestre que son inexactas por cualquier aspecto, o que autoricen o intervengan en la elaboración de declaraciones de renta y patrimonio que resulten inexactas por no corresponder a los datos de la contabilidad, incurrirán en la sanción establecida en el Artículo 20 de la Ley 145 de 1960. La sanción prevista en este Artículo, será impuesta por la Junta Central de Contadores con base en los documentos que le sean enviados por los Administraciones o el Director General de Impuestos Nacionales y en las pruebas que se produzcan en la correspondiente investigación.</p> <p>El artículo 660, modificado por el art. 54 de la Ley 6 de 1992, sustenta que cuando en la providencia que agote la vía gubernativa se determine un mayor valor por impuesto del veinte por ciento (20%) o más, en relación con el impuesto determinado en la liquidación privada, sin que en ningún caso sea inferior a \$ 300.000, (Valor año base 1983), y dicho mayor valor se origine en la</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>inexactitud de los datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al Contador o Revisor Fiscal, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un (1) año la primera vez; hasta por dos (2) años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta por un comité integrado por el respectivo Administrador de Impuestos, el funcionario que dictó la providencia y un delegado de la Junta Central de Contadores. Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones penales a que haya lugar.</p> <p>A su vez, el artículo 661 propone que el funcionamiento del conocimiento enviará un requerimiento al Contador o Revisor Fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que éste conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el Contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de empresa. El Contador o Revisor Fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas. Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta General de Contadores para los fines pertinentes.</p>
Ley 43 de	Diciembre 13	Congreso de	Si	Reglamenta la	El artículo 8 sustenta que los Contadores Públicos

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
1990.		la República		profesión del contador público en Colombia y otras instituciones	<p>están obligados a: 3. Cumplir las normas legales vigentes.</p> <p>Según el artículo 10, la atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su 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 éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.</p> <p>Ahora, según el artículo 23, la Junta Central de Contadores podrá imponer las siguientes sanciones: 1. Amonestaciones en el caso de fallas leves. 2. Multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una. 3. Suspensión de la inscripción. 4. Cancelación de la inscripción.</p> <p>El artículo 24, por su parte, manifiesta que se aplicará la sanción de multa cuando la falta no conlleve la comisión de delito o violación grave de la ética profesional. El monto de las multas que imponga la Junta central de Contadores, será proporcional a la gravedad de las faltas cometidas. Dichas multas se decretarán en favor del Tesoro Nacional.</p> <p>El artículo 26 sostiene que son causales de cancelación de la inscripción de un Contador</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					Público las siguientes: 1. Haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia por razón del ejercicio de la profesión. 2. Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción. 3. Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la Contaduría Pública.
Constitución Política de Colombia, 1991.	Julio 20	Asamblea Nacional Constituyente	Si	Carta Política Colombiana	El artículo 95 establece que la calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano: 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. Y el artículo 363 sostiene que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.
Decreto 1510 de 1998.	Agosto 4	Presidente de la República – Ministerio de Educación	Si	Reglamentar parcialmente la Ley 43 de 1990	El artículo 4 manifiesta que en acatamiento de lo ordenado por el artículo 23 de la Ley 43 de 1990, y sin perjuicio de la aplicación de sanciones de competencia de otros organismos, la Junta Central de Contadores podrá imponer sanciones de amonestación, multa, suspensión de la inscripción y cancelación de la inscripción a las sociedades de Contadores Públicos y demás personas jurídicas

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					sometidas a su inspección y vigilancia.
Código Penal Colombiano – Ley 599 de 2000.	Julio 24	Congreso de la República	Si	Determinar el estatuto penal colombiano	<p>El artículo 246 sostiene que el que obtenga provecho ilícito para sí o para un tercero, con perjuicio ajeno, induciendo o manteniendo a otro en error por medio de artificios o engaños, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes.</p> <p>El artículo 249, por su parte, manifiesta que el que se apropie en provecho suyo o de un tercero, de cosa mueble ajena, que se le haya confiado o entregado por un título no traslativo de dominio, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes.</p> <p>El artículo 279 sustenta que el que falsifique sello oficial o use fraudulentamente el legítimo, en los casos que legalmente se requieran, incurrirá en multa.</p> <p>El artículo 286 sustenta que el servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses.</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>El artículo 287 manifiesta porque el que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses. Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses.</p> <p>En el artículo 313 se sustenta que el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento ocho (108) meses y multa hasta de 1.020.000 UVT. En la misma pena incurrirá el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos, en el ejercicio del mismo, ante la autoridad competente.</p> <p>Ya el artículo 397 define que el servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de noventa y seis (96) a doscientos setenta (270) meses, multa equivalente al valor de lo apropiado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término.</p>
Ley 222 de 1995. Art. 43.	Diciembre 20	Congreso de la República	Si	<p>Modificar el Libro II del Código de Comercio y expedir un nuevo régimen de procesos concursales</p>	<p>El artículo 34 sustenta que a fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera. El Gobierno Nacional podrá establecer casos, en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados. Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades.</p> <p>El artículo 39, por su parte, manifiesta que salvo prueba en contrario, los estados financieros certificados y los dictámenes correspondientes se presumen auténticos.</p> <p>El artículo 43, sustenta que sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:</p> <p>1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad. 2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.</p>
<p>Ley 190 de 1995. Art. 17, 19, 30, 45.</p>	<p>Junio 6</p>	<p>Congreso de la República</p>	<p>Si</p>	<p>Preservar la moralidad en la administración pública y se fijan disposiciones con el fin de erradicar la corrupción administrativa.</p>	<p>Vale la pena tener en cuenta lo estipulado en el artículo 17, el cual consagra que los servidores públicos a que se refiere el inciso 1o. del artículo 123 de la Constitución Política colombiana, quedarán inhabilitados para el desempeño de funciones públicas cuando sean condenados por delitos contra el patrimonio del estado; así mismo, el artículo 19 sostiene que El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se la haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de seis (6) a quince (15) años, multa equivalente al valor de lo apropiado e interdicción de derechos y funciones públicas de seis (6) a quince (15) años.</p> <p>Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se disminuirá de la mitad (1/2) a las tres cuartas (3/4) partes. Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad (1/2); por su parte, el artículo 30 establece que el servidor público que asesore,</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>aconseje o patrocine de manera ilícita a persona que gestione cualquier asunto público de su competencia, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años, multa de cincuenta (50) a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes e interdicción de derechos y funciones públicas por el mismo término de la pena principal; por último, hay que tener en cuenta también lo que se estipula en el artículo 45, en donde se establece que De conformidad con la reglamentación que al efecto expida el Gobierno Nacional, todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control.</p> <p>Cuando se cumplan los requisitos, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados deberán ser sometidos a un auditoría financiera. El Gobierno podrá expedir normas con el objeto de que tal auditoría contribuya a detectar y revelar situaciones que constituyan prácticas violatorias de las disposiciones o principios a que se refiere esta Ley.</p>
Estatuto Tributario Colombiano - Decreto 624 de 1989	30 de marzo	Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Si	Expedir el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de	De acuerdo a lo que se viene investigando en este trabajo, hay que tener en cuenta lo estipulado en el parágrafo del artículo 62 del Estatuto Tributario Colombiano, el cual sostiene que para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
				Impuestos Nacionales"	596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por Revisor Fiscal o Contador Público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Ley 610 de 2000.	15 de agosto	Congreso de la República	Si	Establecer el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías. En este sentido, vale la pena tener en cuenta lo estipulado en el artículo 4, el cual establece que la responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal	En esta ley, en su artículo 2, se sostiene que en el ejercicio de la acción de responsabilidad fiscal se garantizará el debido proceso y su trámite se adelantará con sujeción a los principios establecidos en los artículos 29 y 209 de la Constitución Política y a los contenidos en el Código Contencioso Administrativo; así mismo, el artículo 3 establece que se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales. Ahora bien, la responsabilidad fiscal estará

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
				<p>mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal. Para el establecimiento de responsabilidad fiscal en cada caso, se tendrá en cuenta el cumplimiento de los principios rectores de la función administrativa y de la gestión fiscal. Así, hay que tener en cuenta que la responsabilidad fiscal es autónoma e independiente y se entiende sin perjuicio de cualquier otra clase de responsabilidad.</p>	<p>integrada por los siguientes elementos: Una conducta dolosa o culposa atribuible a una persona que realiza gestión fiscal. Un daño patrimonial al Estado. Un nexo causal entre los dos elementos anteriores (art. 5).</p>
Ley 633 de 2000. Art. 41 y 60.	29 de diciembre	Congreso de la República	Si	<p>Expedir normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios</p>	<p>Vale la pena tener en cuenta lo estipulado en el artículo 41, el cual establece que cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
				<p>para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.</p>	<p>evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda CERRADO POR EVASIÓN Y CONTRABANDO. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar. Así mismo, el artículo 60 sostiene que la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial podrá celebrar en nombre de la Nación -Rama Judicial- Consejo Superior de la Judicatura, los actos y contratos que deban otorgarse o suscribirse con personas públicas y/o privadas para la prestación de servicios con objeto de mejorar la administración de los recursos y servicios de la Rama Judicial, tales como cobro coactivo, notificaciones, citaciones y expedición de certificaciones. También, la Dirección Ejecutiva de la Administración Judicial podrá suscribir en nombre de la Nación- Rama Judicial- Consejo Superior de la Judicatura, contratos de fiducia para la administración de recursos, que se constituyan en patrimonios autónomos independientes.</p> <p>Así mismo, podrá celebrar convenios o suscribir contratos con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para combatir la evasión y morosidad en el pago de tributos, contribuciones, aportes y multas. En desarrollo de estos podrán</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					realizar planes conjuntos de fiscalización, cobro y capacitación. La Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura deberá autorizar previamente la celebración de los contratos o convenios a los que se refiere este artículo.
Decreto 1955 de 2010	Mayo 31	Presidencia de la República - Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo – Dirección del departamento administrativo de la Función Pública	Si	Modificar parcialmente la estructura de la Junta Central de Contadores	ARTICULO 1°. NATURALEZA. La Junta Central de Contadores es una Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que en virtud de la Ley 1314 de 2009 continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten sus servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. ARTICULO 2°. AUTORIDAD DISCIPLINARIA. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 9° de la Ley 1314 de 2009, la Junta Central de Contadores para el cumplimiento de las funciones de que trata el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, cuenta en su estructura con un Tribunal Disciplinario, el cual podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables.
Ley 1314 de 2009	Julio 13	Congreso de la República	Si	Regular los principios y normas de contabilidad e información	ARTÍCULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
				<p>financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.</p>	<p>como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.</p> <p>ARTÍCULO 6o. AUTORIDADES DE REGULACIÓN Y NORMALIZACIÓN TÉCNICA. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.</p> <p>ARTÍCULO 9o. AUTORIDAD DISCIPLINARIA. La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables.
Ley 1430 de 2010	Diciembre 29	Congreso de la República	Si	Dictar una nueva reforma tributaria para el año 2011	<p>Artículo 3°. Eliminación gravamen movimientos financieros. Adiciónase el artículo 872 del Estatuto Tributario con los siguientes incisos y párrafos: “La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera: – Al dos por mil (2×1.000) en los años 2014 y 2015 – Al uno por mil (1x 1.000) en los años 2016 y 2017 – Al cero por mil (0×1.000) en los años 2018 y siguientes.</p> <p>Artículo 10. Tarifas del impuesto al patrimonio. Modifíquense los incisos 1° y 2° y adiciónase dos incisos al artículo 296-1 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así: “Del dos punto cuatro por ciento (2.4%) sobre la base gravable prevista en el artículo 295-1, cuando el patrimonio líquido sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) y hasta cinco mil millones de pesos (\$ 5.000.000.000). Del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) sobre la base gravable prevista en el artículo 295-1, cuando el patrimonio líquido sea superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000”.</p> <p>Artículo 12. Intereses a favor del contribuyente. Modifícase el artículo 863 del Estatuto Tributario el cual queda así: “Artículo 863. Cuando hubiere un</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					<p>pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses comentes y moratorios, en los siguientes casos: Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor. Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación”.</p> <p>Artículo 33. Modifícase el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así: “Artículo 689-1. Beneficio de la auditoría. Para los períodos gravables 2011 a 2012, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a cinco (5) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado</p>

Norma	Fecha	Dictada por	Vigente	Objetivo	Articulado general y tributario
					emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.
Ley 1380	Enero 25	Congreso de la República	Si	Establecer el Régimen de Insolvencia para la Persona Natural No Comerciante	<p>ARTÍCULO 33. RESPONSABILIDAD PENAL. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno (1) a seis (6) años, quienes dentro de un procedimiento de insolvencia, a sabiendas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Suministren datos, certifiquen estados financieros o en sus notas, o el estado de inventario o la relación de acreedores a sabiendas de que en tales documentos no se incluye a todos los acreedores, se excluye alguna acreencia cierta o algún activo, o se incluyen acreencias o acreedores inexistentes contrarias a la realidad. 2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los documentos que entreguen en desarrollo del procedimiento de insolvencia. 3. Soliciten, sin tener derecho a ello, ser tenidos como acreedores, o de cualquier modo hagan incurrir en error grave al Conciliador o al Juez. 4. Finjan una separación de bienes, una disolución o liquidación de la sociedad conyugal con el fin de traspasar bienes o insolventarse de algún modo. Cuando el Conciliador o el Juez detecten cualquiera de estas conductas, deberá declarar fracasado el procedimiento de insolvencia y remitir copias de todo lo actuado a la Fiscalía General de la Nación para que inicie la respectiva investigación penal.

Anexo B. Casos de contadores sancionados por la Junta Central de Contadores

No	IMPLICADO(A)	CÉDULA O NIT	CARGO	AMONESTACIÓN	SANCIÓN	DETALLE	FECHA RESOLUCIÓN	FECHA EJECUTORIA
1	JOSÉ ANTONIO HERNÁNDEZ DÍAZ	79507892	CONTADOR PUBLICO		SUSPENSIÓN	6 meses	2010-11-18	2011-05-10
<p>Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa grave, como consecuencia del actuar del Contador Público JOSÉ ANTONIO HERNÁNDEZ DÍAZ, quién actuó como Contador de la empresa FENICIA PICADAS ARABES LTDA al retener de forma injustificada la información contable y los libros oficiales de la mencionada empresa, al igual que los soportes contables y medios magnéticos nacionales y distritales, quebrantando los postulados relacionados con el principio de responsabilidad, consagrados en los artículos 37.4 y 45 de la Ley 43 de 1990.</p>								
2	HÉCTOR JOHEL FLÓREZ DUQUE	10283794	CONTADOR PÚBLICO		SUSPENSIÓN	4 meses	2010-12-02	2011-04-26
<p>Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa grave, como consecuencia del actuar del Contador Público HÉCTOR JOHEL FLÓREZ DUQUE, en su calidad de contador del establecimiento de comercio "ALMACÉN PURINA" ubicado en el Municipio de La Merced (Caldas), por elaborar dos declaraciones de renta correspondientes al año 2006 del señor GERMÁN HENAO MARÍN, propietario del citado establecimiento de comercio, con diferente información financiera, quebrantando así los postulados consagrados en los artículos 37.4 y 45 de la Ley 43 de 1990.</p>								
3	MIRIAN YANETH TEZ ORTEGA	69005897	REVISORA FISCAL		SUSPENSIÓN	6 meses	2011-02-24	2011-04-25
<p>Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa grave, como consecuencia del actuar profesional de la Contadora Pública MIRIAN YANETH TEZ ORTEGA, quien incumplió sus funciones como Revisora Fiscal de la Empresa de Energía del Putumayo S.A. E.S.P., al omitir ejercer el debido control y pronunciarse oportunamente y por escrito ante la Asamblea General o Junta Directiva de las irregularidades existentes al interior del ente, relacionadas con actividades que no se encuentran autorizadas por la Junta Directiva o que no guardan relación con el objeto social de la empresa, tales como préstamos de materiales a diferentes obras a través de Cooperativas, los cuales posteriormente se devolvían en dinero; préstamos a particulares sin contar con respaldo financiero, y contratos irregulares, entre otras, las cuales fueron detectadas por la Contraloría General del Departamento del Putumayo. Con dichas conductas, la profesional en mención, vulneró los Artículos 37.4 y 37.6 de la Ley 43 de 1990.</p>								
4	JAIRO DEL CARMEN GUTIÉRREZ CASTRO	19077279	REVISOR FISCAL		SUSPENSIÓN	6 meses	2010-03-31	2011-04-19
<p>Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa grave, como consecuencia del actuar del Contador Público JAIRO DEL CARMEN GUTIÉRREZ CASTRO, al certificar mediante comunicación de fecha 07 de abril de 2008, que la usuaria de sus servicios durante los últimos seis (6) meses, se encontraba a paz y salvo con el pago de aportes correspondientes a salud, pensiones, riesgos profesionales, cajas de compensación familiar, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), en forma contraria a la realidad financiera, toda vez que como lo señala el informe emanado del INSTITUTO DISTRITAL DE RECREACIÓN Y EL DEPORTE, los pagos de los meses de febrero y marzo fueron cancelados el día 29 de abril de 2008, veintinueve (21) días después de haber expedido la certificación. Con dichas conductas, el profesional en mención, vulneró los Artículos 37.1, 37.4, 37.6 y 10 de la Ley 43 de 1990.</p>								
5	CARLINA CHARRY ROJAS	36149137	CONTADORA		AMONESTACIÓN	0 meses	2011-02-24	2011-04-12

	Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa leve, como consecuencia del actuar profesional de la Contadora Pública CARLINA CHARRY ROJAS, quien incumplió sus funciones como Contadora del Conjunto Residencial Portal de la Autopista, al omitir adelantar la contabilidad y llevar en debida forma los libros oficiales de la copropiedad entre los meses de Enero a Abril de 2008; de igual forma porque no elaboró ni certificó oportunamente los estados financieros del precitado ente con corte a 30 de Abril de 2008. Con dichas conductas, la profesional en mención, vulneró los Artículos 37,4 y 37,6 de la Ley 43 de 1990.							
	NICOLÁS GARAVITO GARCÍA	79127482	CONTADOR		SUSPENSIÓN	6 meses	2010-12-02	2011-03-09
6	Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa grave, como consecuencia del actuar profesional del Contador Público NICOLÁS GARAVITO GARCÍA, quien incumplió sus funciones como Contador de la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE JUGOS - COLJUGOS S.A., al demostrarse que omitió diligenciar la contabilidad en los libros oficiales del ente, así como elaborar y presentar oportunamente los Estados Financieros de propósito general, y de los periodos intermedios, entre el mes de Noviembre del año 2007 y Octubre de 2008, sin que el citado profesional haya dado cumplimiento a dichas funciones, exponiendo con tal conducta al usuario de sus servicios a riesgos injustificados. Con dichas conductas, el profesional en mención, vulneró los Artículos 37.4, 37.6 y 45 de la Ley 43 de 1990.							
	ZULMA PATRICIA AVENDAÑO BARÓN	39658565	CONTADORA		CANCELACIÓN	0 meses	2010-12-02	2011-02-23
7	Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de dolo como consecuencia del actuar de la Contadora Pública ZULMA PATRICIA AVENDAÑO BARÓN, en su calidad de Contadora de la Sociedad ARTE GRAFICA LTDA., ubicada en la ciudad de Bogotá, al ser condenada penalmente por el delito de hurto agravado por la confianza mediante Sentencia Penal Condenatoria proferida por el JUZGADO VEINTIOCHO PENAL DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ de fecha 09 de diciembre de 2004, la cual fue posteriormente confirmada por el TRIBUNAL DE BOGOTÁ en fecha 31 de julio de 2007 y finalmente modificada de forma parcial por la Sala de Casación Penal de la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA en fecha 31 de marzo de 2008, entidad ésta última que extinguió la acción penal por prescripción del delito de falsedad en documento privado pero confirmó el delito de Hurto Agravado por la confianza, situación bajo la cual se hace necesario darle aplicabilidad al numeral 1 del artículo 26 de la Ley 43 de 1990 que establece: "(...) son causales de la cancelación de la inscripción de un Contador Público las siguientes: (...) 1. Haber sido condenado por el delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia, por razón del ejercicio de la profesión (...)"							
	JOSÉ MANUEL CIFUENTES GONZÁLEZ	8001313	REVISOR FISCAL Y CONTADOR		SUSPENSIÓN	9 meses	2010-12-02	2011-02-18
8	Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa grave, como consecuencia del actuar del Contador público JOSÉ MANUEL CIFUENTES GONZÁLEZ, al ejercer simultáneamente los cargos de revisor fiscal y contador de la Cooperativa Asociativa de Trabajo Talento Comercial, desde el 13 de septiembre de 2004 al 1 de junio de 2008 y al retener injustificadamente los libros de contabilidad desde el 1 de junio de 2008 a la fecha. Con dichas conductas, el profesional en mención, vulneró los Artículos 37.1, 37.4, 37.6 y 10 de la ley 43 de 1990.							
	HÉCTOR ASCENSIÓN PALMA PIMIENTO	8250514	REVISOR FISCAL		AMONESTACIÓN	0 meses	2010-09-23	2011-01-31
9	Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de dolo leve, como consecuencia del actuar profesional del Contador Público HÉCTOR ASCENSIÓN PALMA PIMIENTO, quien incumplió sus funciones como Revisor Fiscal de la Sociedad CONDE APARICIO Y CIA. S.A., al demostrarse que vulneró el principio de confidencialidad al dar información a terceros de la Sociedad en mención, el 04 de Agosto de 2008, fecha en la cual ya no prestaba sus servicios profesionales en el precitado ente. Con dicha conducta, el Contador Público en mención, vulneró los Artículos 37.5 y 63 de la Ley 43 de 1990							
	SANDRA MILENA SUÁREZ PÁEZ	52971223	CONTADORA		SUSPENSIÓN	3 meses	2010-05-20	2011-01-21
10	Los comportamientos que vulneran la ética profesional se cometieron a título de culpa grave, como consecuencia del actuar profesional de la Contadora Pública SANDRA MILENA SUÁREZ PÁEZ, quien desde el 28 de Agosto de 2008 hasta la fecha, tiene retenida indebidamente en su poder documentación contable de la Empresa IVÁN FERNANDO ARIZA E.U., tales como facturas de compra, recibos y demás, exponiendo con dicha conducta al							

usuario de sus servicios a riesgos injustificados. Con dichas conductas, la profesional en mención vulneró los Artículos 37.4, 37.10 y 45 de la Ley 43 de 1990

Anexo C. Formato de entrevista

La presente entrevista se realiza dentro del marco del trabajo de grado titulado “ASPECTOS NORMATIVOS DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PÚBLICO A NIVEL GENERAL Y ORIENTADO AL ÁMBITO TRIBUTARIO” a cargo de las estudiantes de contaduría de la Institución Universitaria de Envigado, Adriana Álvarez Urrea, Vanessa Contreras Tamayo y Patricia Pareja Mesa, y que tiene como propósito identificar los aspectos normativos de la responsabilidad legal del contador público a nivel general y orientado al ámbito tributario, fundamentales en el ejercicio de la profesión del contador como dador de fe pública en Colombia y su responsabilidad frente a la sociedad.

Nombre	
Egresado de:	
Cargo:	
Años de experiencia	
Tarjeta Profesional	

1. ¿Qué implicaciones tiene el concepto de “Fe Pública” para el ejercicio de la profesión contable?
2. ¿Los contadores de hoy tienen conocimientos suficientes sobre el tipo de responsabilidades que acarrearán las actividades relacionadas con la ciencia contable?

3. ¿Qué papel juega la ética actualmente para el ejercicio de la profesión contable?
4. ¿Resulta eficiente y suficiente la labor disciplinaria que ejerce la Junta Central de Contadores en Colombia?
5. En Colombia, ¿es necesario sistematizar en un sólo cuerpo normativo la normatividad atinente a las responsabilidades propias del contador público?
6. ¿Conocen los contadores de hoy los referentes jurisprudenciales emitidos por las altas cortes del Estado frente a su responsabilidad legal?
7. ¿Cuál debe ser el papel de la academia (en particular, de las Universidades y sus Facultades de Contaduría Pública) para contribuir a la formación de contadores íntegros y responsables frente a la sociedad y la ley?
8. ¿Cuál debe ser el perfil ético-profesional del contador público para afrontar los retos y cambios que se originan en un país globalizado?