

FUNDAMENTOS LEGALES RFSPA

Myriam Edith Vargas

EJE 2

Analicemos la situación


Introducción	3
Funciones y obligaciones del revisor fiscal en la ley colombiana	4
Funciones generales del revisor fiscal	5
Funciones especiales o adicionales	13
Responsabilidades del revisor fiscal y sanciones	15
Responsabilidades del revisor fiscal	16
Clases de responsabilidad y características	17
Responsabilidad disciplinaria	17
Suspensión de la inscripción	18
Cancelación de la inscripción	19
Responsabilidad civil	19
Responsabilidad administrativa	19
Responsabilidad tributaria	21
Responsabilidad penal	22
Orientación profesional del Consejo Técnico de la Contaduría	
Pública sobre revisoría fiscal	23
Bibliografía	25

Teniendo en cuenta los fundamentos básicos referenciados en el capítulo anterior, procederemos entonces a analizar porqué es necesario conocer el ordenamiento jurídico que regula la revisoría fiscal en Colombia y de qué manera el contador ejecuta su trabajo bajo los parámetros legales correspondientes.

Y es que el legislador con el objeto de mejorar la eficiencia de la Revisoría Fiscal, ha precisado las funciones del profesional que ejerce en esta área, y con ocasión a la evolución de la figura le ha asignado o ha enfatizado en otras funciones que le refuerzan el deber de supervisión y colaboración con el Estado y endilgan un papel social de obligatorio cumplimiento.

Es así que, teniendo las bases conceptuales enunciadas previamente, tendremos la oportunidad de analizar el ordenamiento jurídico que determina cuales son las funciones que debe ejecutar el revisor fiscal en Colombia, y en ejercicio de las mismas las responsabilidades en las que este profesional puede verse inmerso, y que hoy en día pueden hacerle acreedor de sanciones de tipo administrativas, disciplinarias, penales y/o civiles según corresponda.

Funciones y obligaciones del revisor fiscal en la ley colombiana



El legislador colombiano también regula de manera taxativa las funciones que debe desempeñar el revisor fiscal. Dichas funciones son de imperativo cumplimiento para aquel fiscal que desarrolla sus labores con carácter obligatorio, y de aplicación supletiva para el revisor fiscal que ejerce sus funciones de forma potestativa.

En cualquier caso, la interpretación que debe realizarse de dichas funciones es de forma **sistemática** y coherente. La revisoría fiscal tiene unos objetivos los cuales se cumplen a través de la realización de funciones de manera idónea, integral, permanente, independiente, objetiva y preventiva.

A continuación, se procederá a realizar el estudio de las funciones del revisor fiscal discriminando tales funciones de la siguiente manera:

1. Funciones generales.
2. Funciones especiales.

Lo anterior fundamentado en la norma de carácter general -Código de Comercio -, y otras disposiciones como la Ley 1314 de 2009, Ley 1762 de 2015, Decreto 302 de 2015 y Decretos 2420 y 2496 de 2015, entre otros.

Funciones generales del revisor fiscal

De manera general las funciones del revisor fiscal se encuentran clasificadas en los artículos 207 y 209 del Código de Comercio.

- **Regularidad de las operaciones sociales.** Artículo 207-1 del Co. Co.

La primera función consagrada de manera general por el legislador establece al revisor fiscal la obligatoriedad de cerciorarse de que las operaciones del ente jurídico a su cargo, se ajusten a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones del máximo órgano decisorio (asamblea general o junta de socios según corresponda) y de la junta directiva, si la hubiera.



El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas debida correspondencia y armonía". (Artículo 30, Código Civil).



Estatutos

Los estatutos de los entes económicos son el conjunto de normas que las partes convienen para la organización interna de la sociedad y la actuación del ente societario; que constituye una parte integral del contrato social. Por tanto, deben cumplir con los elementos de dicho contrato, entre los que encontramos objeto y causa lícita. Los estatutos de una sociedad deben estar sujetos al objeto social de la misma el cual debe ser lícito luego todas las operaciones deben estar acordes con la Ley.

Obsérvese que el artículo no limita el deber que tiene el revisor fiscal de cerciorarse de algunas operaciones, sino que, por el contrario, enuncia dicho deber de manera general, implicando ello que la función de revisoría debe desarrollarse sobre todas las operaciones de la sociedad en cuestión. Para profundizar en el tema puede leer:



Visitar página

Sentencia C-538/97, expediente D-1641.

MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.

<https://goo.gl/atks9N>

Para algunos tratadistas esta función implica una interventoría de cuentas, entendida ella como la “función crítica o fiscalizadora que debe realizarse sobre todos los actos, documentos y expedientes de las administraciones públicas, en los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico” (Peña, 2017, p. 109).

Es claro entonces que el desempeño de esta función acarrea por parte del revisor fiscal un conocimiento pleno del objeto social del ente sujeto a la revisoría y, por ende, del contexto normativo que gira en torno a dicha entidad. Conviene entonces analizar que la restricción contenida en el artículo 215 del Co. Co. respecto al límite para ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones obedece a lo amplio que puede ser el deber de conocimiento que por obligación debe ostentar el revisor fiscal sobre la sociedad.

- **Oportunidad en las comunicaciones sobre irregularidades.** Artículo 207-2 del Co. Co.

Al realizar una lectura respecto a la función establecida en el artículo 207 numeral 2, se debe precisar que la oportunidad es la clave en el ejercicio de la revisoría fiscal. El numeral consagra lo siguiente: “Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios”.

Esta función conlleva de manera implícita un conducto regular que debe agotar el revisor fiscal, y es que, ante la observancia de actos irregulares, se debe informar al órgano social con capacidad de decisión de las mismas, es decir al gerente o junta directiva, asamblea o junta de socios y, en casos excepcionales ante las autoridades que ejercen inspección, vigilancia y control sobre las sociedades.

Dos aspectos son importantes precisar cuando se habla de esta función de revisor fiscal: la primera es que este numeral establece como función la obligatoriedad de informar a ciertos órganos, no a otros, sino a los órganos determinados por Ley. Es de aclarar, sin embargo, que excepcionalmente cuando se trate de actos sospechosos o de corrupción el procedimiento es diferente al establecido en este numeral, ya que el deber de informar se da es ante la autoridad competente. Lo segundo que es relevante mencionar es que si bien existe la reserva profesional que debe guardar el revisor fiscal (Co. Co., art. 214) en casos excepcionales

existe el deber de comunicar o denunciar. Y es que, tratándose de delitos de corrupción, el levantamiento del secreto profesional es obligatorio. Así lo ha reiterado la Corte en diversas sentencias, ya que lo que pretende el legislador es evitar la compli- cidad del revisor en esta clase de delitos.

No podemos olvidar, sin embargo, que la omisión de denuncia también acarrea consecuencias legales; es decir no informar oportunamente puede conducir a la re- moción del cargo del revisor fiscal (Ley 222 de 115 arts. 85 y 86). Sumado a lo anterior recuérdese que el artículo 211 del Código de Comercio señala que “el revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus socios o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones”.

Con el fin de ampliar un poco más la información respecto al deber de denuncia en actos de corrupción, encontramos el fundamento normativo en la Ley 1474 de 2011 –Estatuto Anticorrupción, el cual en su artículo 7º establece lo siguiente:



Artículo 7º. Responsabilidad de los Revisores Fiscales. Modi- ficado por el art. 32, Ley 1778 de 2016. Adiciónese un nume- ral 5) al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:

5. Los revisores fiscales tendrán la obligación de denun- ciar ante las autoridades penales, disciplinarias y admi- nistrativas, los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o un deli- to contra el patrimonio económico que hubiere detec- tado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad. Las denuncias co- rrespondientes deberán presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que el revisor fis- cal hubiere tenido conocimiento de los hechos. Para los efectos de este artículo, no será aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los revisores fiscales”.

Esta modificación realizada por la Ley 1778 de 2016, conocida como Ley Antisoborno, es importante porque incluye no solo los actos de corrupción que era como el texto inicial del Estatuto Anticorrupción lo establecía y que de hecho podía ser considerado como un concepto muy vago, sino que amplía a delitos contra la administración pública, los cuales comprenden: peculado, cohecho en la modalidad de dar u ofrecer, celebración indebida de contratos, tráfico de influencias, enriquecimiento ilícito, soborno transnacional y asociación para la comisión de un delito contra la administración pública; delitos contra el orden económico y social tales como acaparamiento, especulación, alteración y modificación de calidad, cantidad, peso o medida, ofrecimiento engañoso de productos y servicios, agiotaje, pánico económico, ilícita explotación comercial, daño en materia prima, producto agropecuario o industrial, usura, usurpación de derechos de propiedad industrial y derechos de obtentores de variedades vegetales, uso ilegítimo de patentes, sustracción de cosa propia al cumplimiento de deberes constitucionales o legales, exportación o importación ficticia, aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico, evasión fiscal, utilización indebida de fondos captados del público, operaciones no autorizadas con accionistas o asociados, captación masiva y habitual de dineros, manipulación fraudulenta de especies inscritas en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, urbanización ilegal, contrabando, contrabando de hidrocarburos y sus derivados, favorecimiento de contrabando, favoreci-

miento de contrabando de hidrocarburos y sus derivados, defraudación a las rentas de aduana, lavado de activos, omisión de control, omisión de reporte sobre transacciones en efectivo, movilización o almacenamiento de dineros en efectivo, testaferrato, enriquecimiento ilícito de particulares, omisión de control en el sector de salud, apoderamiento de los hidrocarburos, sus derivados, biocombustibles o mezclas que los contengan y otras disposiciones, apoderamiento o alteración de sistemas de identificación, receptación, destinación ilegal de combustibles; y delitos contra el patrimonio económico entre los cuales encontramos hurto, estafa, extorsión, fraude mediante cheque, abuso de confianza, y abuso de confianza calificado, defraudaciones, usurpación de inmuebles, invasión de tierra o edificaciones, perturbación de la posesión sobre inmueble, daño en bien ajeno.

Por ello es relevante que el revisor fiscal conozca la obligatoriedad de denuncia tratándose de estos delitos. Es claro que los seis meses a los que hace referencia la Ley 1474 de 2011 - Estatuto Anticorrupción es el tiempo máximo de denuncia por parte del revisor fiscal, contado desde el momento en que hubiere tenido conocimiento de los hechos; sin embargo, se recomienda que ante la detección de las conductas antijurídicas se ponga en conocimiento inmediato de la autoridad competente.

- **Colaboración con las entidades de control.** Artículo 207-3 del Co. Co.

La colaboración o deber de coadyuvar con las entidades de control es una función que se refiere en la mayoría de los casos a brindar la información solicitada por medio de informes a las entidades de control, llámense Superintendencias, Procuraduría, Contraloría, DIAN, entre otras. Es importante en esta función hacer énfasis en que a través de la Sentencia N° 11001-03-27-000-1999-015-00(9531), el Consejo de Estado puntualizó que el revisor fiscal puede certificar actos que sean propios de su nivel cognoscitivo (ciencia contable) y el ejercicio de sus funciones, para en tanto, colaborar con las referidas entidades de control.

- **El sistema contable.** Artículo 207-4 del Co. Co.

La función relacionada con el sistema contable obliga a la verificación respecto de los criterios y procedimientos utilizados para llevar la contabilidad de la sociedad; la inspección sobre el manejo de libros de contabilidad, los libros de actas, los documentos contables y archivos relacionados, para asegurarse que los registros hechos sean correctos y cumplan todos los requisitos establecidos por las normas aplicables, de manera que pueda verificar que se conservan adecuadamente los documentos de soporte de los hechos económicos, de los derechos y de las obligaciones de la empresa; los cuales constituyen fundamento de la información contable de la misma.

Normas que fundamentan el ejercicio de esta función son las que se encuentran en el Código de Comercio, capítulos I, II y III del título IV De los libros de comercio, el PUC, el Decreto 2650 de 1993 el cual modifica el PUC, Ley 1314 de 2009, Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 mediante el cual se compilan Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información; modificado posteriormente por los Decretos 2496 de 2015, 2101 de 2016, 2131 de 2016 y 2132 de 2016, 302 de 2015, entre otros.

En este caso, lo que compete al revisor fiscal es la capacidad cognitiva de instruir a los administradores y/o funcionarios competentes sobre el cómo debe llevarse el sistema contable y las falencias que observe dentro de la entidad deben ser sujetas de recomendaciones a los órganos de administración y representante legal o en su defecto a la asamblea o junta de socios.

- **Bienes y valores sociales.** Artículo 207-5 del Co. Co.

La función sobre los elementos aquí referidos, conlleva obligaciones de fiscalización, vigilancia y comprobación del revisor fiscal sobre las operaciones (actos y hechos de la administración), sobre la contabilidad (registro de los actos y hechos) y sobre los bienes y valores sociales (objeto de las operaciones).

Algunos autores como Peña (2017) asimilan esta función a una forma de auditoría de control interno por parte del revisor fiscal y para ello recomiendan el uso de procedimientos como:

- Evaluación de los controles internos vigentes.
 - Observación física de los bienes.
 - Evaluación de las medidas de seguridad, garantías vigentes, restricciones a su uso, etcétera.
 - Inspecciones sobre sus registros contables.
 - Confirmación sobre su propiedad con terceros.
 - Inferencia inductiva de partidas y muestras, sobre bienes y valores sociales, con apoyo cuando fuere el caso de expertos en otras disciplinas, como en materia de automotores, equipos electrónicos, etcétera.
- **Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.** Artículo 207-6 del Co. Co.

La revisoría fiscal comprende un papel activo dentro de la organización, implicando esto la posibilidad de impartir instrucciones, dando completa autonomía al revisor fiscal para lograr obtener evidencia y en general para ejercer un seguimiento permanente y efectivo de las operaciones y de los valores sociales.

Así entonces, se refiere esta característica a la cultura organizacional en donde suceden estas acciones, superando los criterios contables patrimoniales e introduciendo valores intangibles como prestigio comercial,

posicionamiento en el mercado, uso estratégico de tecnología, entre otros.

Como resultado de la gestión realizada, en ejercicio de esta función, cuando el revisor fiscal encuentre deficiencias en cuanto a las medidas seguidas por la Administración para el manejo y control de los bienes sociales, debe hacer las recomendaciones que resulten pertinentes para mejorar la efectividad y eficacia del control sobre los bienes y valores sociales, sus métodos y procedimientos.


Adicionalmente, deberá hacer seguimiento respecto de la valoración y medidas adoptadas por parte de los administradores frente a estas recomendaciones, de lo cual deberá dejar constancia por escrito.

- **Autorizar con firma del revisor fiscal correspondiente.** Artículo 207-7 del Co. Co.

El revisor fiscal deberá autorizar con su firma todo estado financiero que se haga, con su dictamen o informe correspondiente. Este deber de atestación lo encontramos en el artículo 10 de la Ley 43 de 1990; y el de dictaminar se encuentra en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995. Es importante tener en cuenta que los balances a los que se refiere la norma, actualmente se deben entender en consonancia con los comprendidos en el Decreto 2420 de 2015 el cual es el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información.

- **Convocar al máximo órgano social.** Artículo 207-8 del Co. Co.

Esta convocatoria extraordinaria obedece a casos de urgencia manifiesta o de especial importancia, basado en el juicio profesional del revisor fiscal y en los hallazgos obtenidos y tiene prelación sobre cualquier otra convocatoria del órgano social; además, es de obligatorio cumplimiento. Lo anterior en consonancia con lo establecido en el Código de Comercio respecto a reuniones extraordinarias, su convocatoria y deliberación. Lo invitamos a consultar:

 **Visitar página**

Artículos 424 a 426 del Código de Comercio.

<https://goo.gl/isMdTW>

- **Otras que otorgue la ley y/o los estatutos societarios.** Artículo 207-9 del Co. Co.

El revisor fiscal deberá cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende el máximo órgano decisorio de su entidad, es decir, la Asamblea General o Junta de Socios correspondiente.

En relación con la posibilidad de otorgar al revisor fiscal atribuciones adicionales a las indicadas anteriormente, es pertinente señalar que en todo caso estas deben ser acordes con la naturaleza de su función y preservar su independencia, objetividad e imparcialidad, evitando situaciones que puedan dar lugar a conflictos de interés.

- **Reportes a UIAF**

Con ocasión a la Ley 1762 de 2015 mediante la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal, se introduce dentro las funciones del revisor fiscal la obligatoriedad de hacer un reporte a la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF) de aquellas operaciones que son catalogadas como sospechosas cuando en el ejercicio de sus funciones sean detectadas.

Así, este reporte se constituye en un mecanismo de lucha contra la corrupción que advierte el legislador, puede aprovecharse mediante la coadyuvancia de la figura de la

revisoría fiscal. Por lo tanto, es de suma importancia que con ocasión a la idoneidad, oportunidad y diligencia profesional con que el revisor fiscal debe realizar su labor, advierta de situaciones irregulares tales como:

”

información relevante sobre manejo de activos o pasivos u otros recursos, cuya cuantía o características no guarden relación con la actividad económica de sus clientes, o sobre transacciones de sus usuarios que por su número, por las cantidades transadas o por las características particulares de las mismas, puedan conducir razonablemente a sospechar que los mismos están usando a la entidad para transferir, manejar, aprovechar o invertir dineros o recursos provenientes de actividades delictivas o destinados a su financiación, y proceda a reportar de manera inmediata a la UIAF.



Son catalogadas como sospechosas las establecidas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993.



Instrucción

Para apropiarse mejor de este aprendizaje, le invitamos a resolver el Caso simulado 1.

● Revisoría potestativa

El párrafo del artículo 207 menciona una revisoría de tipo potestativo. Es aquella que la Asamblea General o Junta de Socios toma voluntariamente la decisión de crear, la cual debe hacerse con la mayoría absoluta. En este sentido, es el mismo órgano social quien otorga las funciones para esta revisoría fiscal, y quien las suprime.

En este artículo además se señala que las funciones que debe desempeñar el revisor fiscal potestativo son las que establezcan los estatutos, es decir inicialmente, tal rol profesional no queda sujeto a las disposiciones establecidas en el código de comercio, sino a la ley especial acordada entre las partes (estatutos); sin embargo, en ausencia de estipulación, tal revisor potestativo deberá cumplir con las funciones establecidas por la norma general.

Por otra parte, la misma disposición aclara que en caso de no poseer la calidad de contador, es claro que quien ejerza la función de revisor fiscal no podrá atestar balances o dictaminar los mismos.

Funciones especiales o adicionales

Además de las anteriores, existen muchas otras funciones del revisor fiscal diseminadas en el Código de Comercio y en el Estatuto Anticorrupción y en algunas circulares de las superintendencias. Mencionaremos el fundamento normativo de algunas de ellas:

- Función del revisor fiscal para impugnar decisiones. Contenida en el artículo 191 Co. Co. Esta impugnación se puede presentar cuando las decisiones de la asamblea o junta no se adecuen a la ley o los estatutos.
- Función del revisor fiscal de ejercer la acción de indemnización por las responsabilidades derivadas de decisiones nulas. Acción que se encuentra estipulada en el artículo 191 Co. Co., y que debe ser interpretada en consonancia con el artículo 190 del mismo ordenamiento.
- Función del revisor fiscal de ejercer la acción social de responsabilidad contra los administradores. Esta acción es de ejercicio supletivo al revisor fiscal, ya que opera en caso que, mediante la asamblea o junta de socios correspondiente, no se inicie la acción social de responsabilidad contra los administradores, caso en el cual puede ser ejercida por revisor fiscal (Ley 222 de 1995, art. 25).

- Función de notificación de la suscripción de acciones a la Superintendencia de sociedades. Función contenida en el artículo 392 del Co. Co.
- Función especial para el revisor fiscal de sociedad extranjera, contenida en el artículo 489 del Co. Co.
- Función de envío del acta de la respectiva asamblea a la Superintendencia. Artículo 432 del Código de Comercio.
- Convocatoria de órgano social. El artículo 437 del Código de Comercio faculta al revisor fiscal a convocar a la Junta directiva.
- La disposición de documentos a los accionistas conforme a lo contenido en el artículo 446 del Código de Comercio acarrea sanción pecuniaria al revisor fiscal en caso tal de incumplimiento (artículo 447 Co. Co.).

Responsabilidades del revisor fiscal y sanciones



Responsabilidades del revisor fiscal

El ordenamiento jurídico para el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia regula los aspectos involucrados tanto en la naturaleza jurídica de esta figura, como en las funciones que debe realizar el revisor fiscal, quien con ocasión de su ejercicio se puede ver inmerso en diversos tipos de responsabilidad bien sea por acción u omisión profesional. Por ello es de suma importancia conocer el ordenamiento jurídico que regula la institución de la revisoría y las diversas responsabilidades que acarrea su funcionamiento, ya que estas no solo se generan respecto a los asociados sino también en relación con la entidad auditada y los terceros involucrados.

En cuanto a la responsabilidad por acción, el revisor fiscal será responsable ante un inadecuado ejercicio de sus funciones, violación de secreto profesional, desconocimiento de normas legales, reglamentarias, estatutarias o de orden interno aplicables al ente auditado, y por no actuar con independencia, entre otras. Así mismo, como ya se mencionó, este profesional podría responsabilizarse por omisión cuando elude deberes como el de denuncia o información, o recopilación de pruebas. Ante dichas faltas, el mencionado revisor puede ser acreedor de sanciones de tipo administrativo, penal, disciplinario o civil que pueden implicar indemnizaciones, multas, suspensiones o interdicciones para ejercer como revisor fiscal, remoción del cargo, suspensión o cancelación de la matrícula profesional o privación de la libertad, según el tipo de falta y su gravedad.

Del mismo modo, la responsabilidad del revisor fiscal se puede generar cuando este profesional cause daños que impliquen detrimento en la integridad moral o patrimonial de sus auditados, o bien porque incumpla sus obligaciones prescritas bien sea por la Ley o por los Estatutos, o porque abuse de derechos, por ejemplo, al usar indebidamente información privilegiada.

Por lo anterior, el detrimento patrimonial o daño moral o perjuicio que puede causar el revisor fiscal puede ser **doloso**, o **culposo**, entendiéndose que en el primer caso se encuentra involucrada una voluntad de generar daño por parte del profesional en cuestión, mientras que el segundo caso se generaría responsabilidad por la atención negligente del Revisor en el ejercicio de sus responsabilidades profesionales. Sin embargo, es necesario precisar



Doloso

El dolo es la actitud de la voluntad dirigida conscientemente a la realización de una conducta típica y antijurídica. Es decir que el sujeto que actúa con dolo, tiene la voluntad y el conocimiento de vulnerar el interés jurídico tutelado. Un ejemplo de lo anterior es quien realiza un hurto. El sujeto tiene toda la voluntad de realizarlo y a su vez la conciencia y conocimiento de que es una actitud prohibida.

Culposo

La culpa es, según Reyes Echandía, la actitud consciente de la voluntad que determina la verificación de un hecho típico y antijurídico por omisión del deber de cuidado que le era exigible al sujeto. La culpa es la voluntaria omisión de diligencia en calcular las consecuencias posibles y previsibles del propio hecho. Esto significa que el comportamiento delictivo no se produce por que el sujeto así lo hubiese querido, sino porque no tuvo cuidado suficiente al que estaba obligado. Las modalidades de la culpa son:

Imprudencia: obrar sin cautela.

Negligencia: la persona que por indolencia deja de realizar una determinada conducta a la cual estaba jurídicamente obligada o la ejecuta sin la diligencia necesaria para evitar la producción del resultado; no emplea medios necesarios o idóneos para evitar resultados posibles.

Impericia: ausencia de capacidad e idoneidad.

Inobservancia del reglamento, órdenes y disciplina.

que cualquiera de estas responsabilidades se podría ver desvirtuada, siempre que se genere ruptura de responsabilidad, bien por situaciones de caso fortuito, fuerza mayor, hecho de un tercero o culpa exclusiva de la víctima, entre otras.

Clases de responsabilidad y características

Las diversas responsabilidades a las que se puede ver enfrentado el revisor fiscal en el ejercicio de su actividad pueden ser de naturaleza disciplinaria, administrativa o contravencional, civil o penal. Este tipo de responsabilidades conllevan diversos tipos de sanciones las cuales no son excluyentes entre sí, y serán investigadas por diferentes organismos competentes, según corresponda.

Responsabilidad disciplinaria

Se presenta cuando exista violación de la ética profesional, en los casos previstos en los artículos 35 a 40 de la Ley 43 de 1990, cuya determinación y sanción le compete al Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores.

Las faltas disciplinarias son de competencia del Tribunal Disciplinario de la UAE Junta Central de Contadores y el procedimiento de las investigaciones disciplinarias se encuentra establecido en la Resolución 667 de 2017, la cual derogó las Resoluciones 123 del 2014 y 1280 del 2016. En la Resolución 667 de 2017 se establece de manera general un procedimiento que consta de: una etapa de indagación preliminar, la

cual como su nombre lo indica es una verificación preliminar de los hechos y conducta, con el objeto de determinar si puede o no constituirse una falta disciplinaria; una etapa de diligencias previas en la que ya existe una apertura formal de la investigación que implica la rendición de una versión libre por parte del investigado; una práctica de pruebas si se considera necesario y finaliza con un auto de archivo que conlleva la terminación de la investigación, en caso que no se encuentre mérito probatorio suficiente, o con la formulación de un pliego de cargos, si se encuentra que todas las pruebas conducen a establecer responsabilidad disciplinaria del procesado.

Proferido el pliego de cargos por el Tribunal, se corre traslado de descargos al investigado y se da oportunidad para presentar y solicitar pruebas; ya en la etapa de cierre de investigación se permite presentar alegatos de conclusión y se procede a tomar una decisión por parte del Tribunal mediante resolución (sobre la cual opera el recurso de reposición) y, por último, se realiza el registro de la sanción respectiva.

Cabe mencionar que la investigación y posible configuración de responsabilidad disciplinaria es independiente de otras responsabilidades en las que puede incurrir el revisor fiscal con su conducta, y que corresponden a los criterios de responsabilidad enseguida relacionados.

Por otra parte, la caducidad de este tipo de investigaciones opera conforme a lo contenido en el artículo 52 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y es de tres años, lo que significa que este es el término que tiene la JCC, para expedir y notificar el acto administrativo que impone la sanción a partir del ocurrido el hecho o último hecho (si la acción era de tracto sucesivo), conducta u omisión.

Las sanciones que impone la Junta Central de Contadores se encuentran contenidas en la Ley 43 de 1990 en sus artículos 23 al 26 y generan desde amonestaciones hasta cancelaciones de la inscripción, dependiendo de la falta cometida y su gravedad.



Visitar página

Ley 43 de 1990, artículos 23 al 26

<https://goo.gl/pm7HTH>

De este modo, en caso de fallas leves, las sanciones referidas serían amonestaciones. Sin embargo, si la falta no implica la comisión de delito o violación grave de la ética profesional pueden ser multas hasta de cinco salarios mínimos cada una. Otras sanciones pueden ser suspensión de la inscripción con un término máximo de un año o cancelación. No obstante, la Ley 43 de 1990 en sus artículos 25 y 26, de manera taxativa enumera las diferentes conductas que pueden generar estas dos últimas de sanciones a saber.

Suspensión de la inscripción

- La enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave judicialmente declarado, que inhabilite al revisor fiscal temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión.
- La violación de las normas de ética profesional.
- Actuar con quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Desconocer las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión.
- Desconocer flagrantemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia como fuente de registro e informaciones contables.
- Incurrir en violación de la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de la profesión.
- Reincidir por tercera vez en causales que den lugar a imposición de multas.
- Las demás que establezcan las leyes.

Cancelación de la inscripción

- Haber sido condenado por delito contra la fe pública, la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia por razón del ejercicio de la profesión.
- Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción.
- Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la contaduría pública.
- Haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos, apócrifos o adulterados.

Responsabilidad civil

La responsabilidad civil supone siempre una relación entre dos partes (personas naturales o jurídicas), una de las cuales ha causado un daño y otra que lo ha sufrido. Por lo tanto, implica una obligación de reparación a cargo de quien infligiere el daño. Así, la responsabilidad civil es la obligación que tiene aquel que causa un daño a otro, de reparar económicamente los perjuicios ocasionados, con el objetivo de conservar el equilibrio patrimonial entre los particulares (artículo 211 del Código de Comercio).

Esta responsabilidad implica que cuando en ejercicio inadecuado de sus funciones, ya sea por negligencia o dolo, el revisor fiscal acarree perjuicios a la sociedad, asociados o terceros, deberá responder por los perjui-

cios ocasionados. Esta forma de responder sería en principio patrimonial y económicamente, para resarcir una conducta o hecho que genera una lesión en el patrimonio ajeno, aunque en algunos casos particulares, esto también generaría consecuencias extrapatrimoniales que por lo tanto deben resarcirse según corresponda.

El origen de esta responsabilidad, como ya se dijo previamente es la negligencia o dolo, en la que puede incurrir el revisor fiscal en el ejercicio de su cargo.

La acción se puede ejercer directamente a través de la jurisdicción civil mediante un proceso verbal de responsabilidad civil contractual; o penalmente, ante la jurisdicción penal si se ha incurrido en una conducta dolosa o culposa, a través de un incidente de reparación integral.

Responsabilidad administrativa

Se presenta cuando el revisor fiscal no cumple con sus funciones de acuerdo a los parámetros previstos en la ley, o cumple dichas funciones irregularmente o en forma negligente, o cuando falta a la reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo, y en tal virtud le es aplicable las sanciones administrativas a que haya lugar (artículo 216 y 217 del Código de Comercio).

Estas sanciones serían impuestas por las autoridades que ejercen inspección, vigilancia y control, tales como la Superintendencia de Sociedades, de Economía Solidaria o la Financiera (según el tipo de sociedad) y otras entidades como la DIAN, cámaras de comercio, etcétera.

Entre las sanciones que respecto a esta responsabilidad se puede establecer, encontramos multas, suspensión del cargo o de facultades específicas (certificación de las declaraciones tributarias, atestación de estados financieros para las superintendencias) o interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo, según la gravedad de la falta. Estas faltas pueden ser investigadas a petición de parte o de oficio.

Dentro de las funciones sobre las que recae responsabilidad administrativa por parte del revisor fiscal encontramos las siguientes:

- Multa por infringir prohibiciones sobre libros. El artículo 58 del Co. Co establece que la multa será impuesta por la Cámara de Comercio o Superintendencia Financiera o de Sociedades o de Economía Solidaria, según sea el caso, de oficio o a petición de parte, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes. Esta sanción se impondrá al revisor fiscal quien responderá solidariamente por culpa, en caso tal de no poderse determinar el responsable.
- Conforme al artículo 216 del Código de Comercio el revisor que incumpla sus funciones, o las cumpla regularmente o en forma negligente, o el faltar al secreto profesional (con excepción de ejecución de actos de corrupción) incurrirá en responsabilidades de tipo administrativo y será sancionado pecuniariamente o con suspensión del cargo según la gravedad de la falta u omisión.
- Multa al revisor fiscal por no informar la situación de crisis económica del ente contable. (Para ampliar el conocimiento le invitamos a leer Corte Constitucional, Sentencias C-434 y C-512 de 1996. MP. José Gregorio Hernández y Jorge Arango Mejía). Según la Circular Externa N° 08 de 1996 de la Superintendencia de Sociedades, los revisores fiscales de las personas jurídicas o de sucursales de sociedades extranjeras, tiene la obligación de denunciar ante esa Superintendencia la situación de crisis económica por la que atraviesa el ente auditado. Su incumplimiento acarrea al revisor fiscal la obligatoriedad de responder por los perjuicios que ocasione a la sociedad, a los asociados o a terceros, y además la Superintendencia lo puede sancionar con multas o suspensiones si así corresponde.



Visitar página

Corte Constitucional, Sentencias C-434 y C-512 de 1996.

<https://goo.gl/Cfb3Q1>

<https://goo.gl/eKj2yD>

Cuando las sanciones son impuestas por organismos diferentes a la Junta Central de Contadores, estos deben dar aviso correspondiente a dicho tribunal de control para realizar las respectivas anotaciones en la hoja de inscripción y control que lleva para cada profesional.

Lo anterior, pues además de las situaciones de responsabilidad administrativa aquí señaladas, estos organismos tienen la potestad para inhabilitar al revisor fiscal en el ejercicio de cargos en sus superintendencias, y para ello no se requiere autorización de la Junta Central de Contadores, e incluso, dicha sanción es sin perjuicio de las sanciones que esta última podría imponer, en concurrencia con la de las superintendencias ya señaladas.

Responsabilidad tributaria

a) Sanción por violar las normas que rigen la profesión

Conforme lo establecido en el artículo 659 del Estatuto Tributario existen conductas específicas que establece el legislador en las que puede incurrir el revisor fiscal y que son sujetas a sanción cuando no se adecuen a las realidades económicas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, no sean congruentes con los asientos registrados en los libros o se emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas. En este sentido, y para puntualizar los posibles incumplimientos que generarían responsabilidad tributaria, encontramos

- Llevar o aconsejar llevar contabilidades.
- Elaborar estados financieros.
- Expedir certificaciones.
- No suministro de información o pruebas.

Es relevante precisar que dicha información debe servir como base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria.

La sanción de que trata este artículo estará a cargo de Junta Central de Contadores y puede ser multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta. Si se trata de sociedades de contadores, se les impondrá sanción pecuniaria de hasta 590 UVT (art. 659-1 Estatuto Tributario).

b) Suspensión de facultad para firmar y certificar

Una sanción especial que consagra el artículo 660 del Estatuto Tributario, se impone con ocasión a la expedición de providencia que agota la vía gubernativa y que determina un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor en cuantía superior a 590 UVT por inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria. La sanción conlleva la suspensión de la facultad para firmar declaraciones y certificar estados financieros y pruebas. Adicionalmente, dicha sanción es progresiva, ya que puede generar suspensión por un año la primera vez, dos años al reincidir, y suspensión definitiva a la tercera vez que estas situaciones ocurran.

Es de aclarar que esta sanción es impuesta directamente por la administración tributaria y se realiza conforme al procedimiento especial establecido en el artículo 661 del Estatuto Tributario.

Por último, es necesario precisar que el término de caducidad para configurar responsabilidad tributaria, no es de tres años como habíamos mencionado en el caso de responsabilidad disciplinaria, sino de 5 años, de acuerdo con lo establecido por el artículo 659, en concordancia con el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Responsabilidad penal

Le invitamos a leer el Oficio OA 18306 del 11 de septiembre de 1980 de la Superintendencia de Sociedades).

El revisor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional puede constituirse en sujeto activo de diversos delitos consagrados en el Código Penal como falsedad en documento (público o privado según corresponda), favorecimiento, estafa, abuso de confianza, hurto u otros, a título de autoría mediata o inmediata, coautoría, determinación o etc., los cuales tiene penas de prisión y/o multas, y se generarían al consignar dolosamente o suministrar datos a las autoridades o expedir constancias o certificaciones contrarias a la realidad, u ordenar, tolerar, hacer o encubrir falsedades en los dictámenes de estados financieros, generando los delitos aquí señalados.

La investigación penal sobre los asuntos aquí relacionados, dependiendo del delito, puede iniciarse a petición de parte (de la víctima, para los delitos querellables), de cualquiera que conozca o presuma la comisión de un delito, de oficio, o a petición especial de procuraduría (para los casos que así lo estipula la ley).

Así las cosas, es necesario especificar un poco más las disposiciones estipuladas sobre responsabilidad penal, que se podrían configurar en contra del revisor fiscal:

- Art. 157 Co. Co. Ordenar, tolerar, hacer o encubrir falsedades implica falsedad en documento privado.
- Art. 212 Co. Co. Responsabilidad penal del revisor fiscal que autoriza balances o rinde informes inexactos. 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.
- Art. 62 Co. Co. Violar la reserva de los libros constituye sanción con arreglo al Código Penal.
- Artículo 286. Falsedad ideológica en documento público. 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 cuatro (4) a ocho (8) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años.
- Las anteriores prescripciones, sin perjuicio de los delitos específicos contra el orden económico (entre otros), consagrados en el código penal, en los cuales incurriría el revisor fiscal.

Orientación profesional del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre revisoría fiscal

Es necesario iniciar el estudio de este capítulo explicando en qué consiste el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en Colombia.

Éste es un órgano asesor y consultor encargado de la orientación técnico-científica de la profesión cuyas responsabilidades y funciones se encuentran determinadas en los artículos 14, 29, y 33 de la Ley 43 de 1990, en los que incluye como órganos de la profesión a la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. El ya mencionado artículo 29 define al referido consejo en los siguientes términos:



Artículo 29. De la naturaleza. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública es un organismo permanente, encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país.

Con ocasión a su función de orientación, el Consejo tiene funciones precisas que implican investigaciones, o servir como órgano asesor y consultor del Estado. El Consejo Técnico se ha pronunciado con conceptos respecto a temas que incumben a la comunidad contable y empresarial.

Por otro lado, en materia de revisoría fiscal, el Consejo Técnico emitió en el año 2008 la orientación profesional sobre el ejercicio de la revisoría fiscal, doctrina que configura un marco regulativo para el ejercicio de este rol profesional, y cuyas interpretaciones constituyen un entorno tecnológico y científico al cual debe adecuarse el sentido de dichas normas.

En este sentido entonces, la orientación profesional ha elaborado un marco conceptual de la revisoría fiscal, exponiendo la definición y naturaleza de la misma, y desarrollando los principios en los que se basa esta actividad. Igualmente, desde la perspectiva de orientación profesional se enuncia las instituciones obligadas a tener revisor fiscal, realiza un análisis de las calidades requeridas para ser revisor fiscal, la forma de designación, lo concerniente a los auxiliares del revisor fiscal, informa las inhabilidades e incompatibilidades, deberes y derechos, prohibiciones, funciones, responsabilidades, entre otros.

Algunos de estos temas serán desarrollados dentro de este módulo y otros sobre los que el estudiante tenga interés, pueden ser consultados en la orientación que se adjunta dentro del material complementario de este curso.



Lectura recomendada

Orientación profesional revisoría fiscal

Consejo Técnico de la Contaduría Pública



Instrucción

Con el fin de tener una ayuda visual de los contenidos obrantes en esta unidad, le sugerimos observar el video resumen.

Por último, lo invitamos a realizar la actividad evaluativa del eje 2.

Bermúdez, G., H. (2016). *Revisoría fiscal*. Órgano social. Bogotá, Colombia: Ediciones de La U.

Congreso de Colombia. (13 de diciembre de 1990) Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. [Ley 43 de 1990].

Congreso de Colombia. (20 de diciembre de 1995). Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. [Ley 222 de 1995].

Congreso de Colombia. (13 de julio de 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información 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. [Ley 1314 de 2009].

Congreso de Colombia. (18 de enero 2011). Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. [Ley 1437 de 2011].

Congreso de Colombia. (12 de julio de 2011). Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. [Ley 1474 de 2011].

Congreso de Colombia. (2 de febrero de 2016). Por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las Personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la Corrupción. [Ley 1778 de 2016].

Congreso de Colombia (24 de Julio de 2000). Por la cual se expide el Código Penal. [Ley 599 de 2000].

Corte Constitucional, Sala Plena. (23 de octubre de 1997). Sentencia C - 538/97. (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz).

Corte Constitucional, Sala Plena. (14 de marzo de 2012). Sentencia C - 200/12. (MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

Corte Constitucional, Sala Plena. (15 de agosto de 2012). Sentencia C - 630/12. (MP. Mauricio González Cuervo).

Consejo de Estado, sección cuarta. (11 de mayo de 1999). Sentencia n° 11001-03-27-000-1999-015-00 (9531). (MP Julio Enrique Correa Restrepo).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). ***Orientación profesional del ejercicio de la contaduría.*** (2008). Bogotá, Colombia: Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Peña, B., J. (2017.) ***Revisoría fiscal. Una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado.*** Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.

Presidencia de la República. (30 de marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. (Decreto 624 de 1989).

Reyes, O., A. y De La Hoz, C., W. (2011). ***Aspectos legales de la revisoría fiscal. Todo lo que un contador público debe conocer sobre los aspectos legales de la revisoría fiscal en Colombia.*** Barranquilla, Colombia: Universidad Libre de Colombia.

Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores. (02 de agosto de 2017) Mediante la cual se reglamenta el procedimiento de procesos disciplinarios adelantados por el tribunal disciplinario de la Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores, se deroga las resoluciones 123 de 2014 y 1280 de 2016 y se dictan otras disposiciones (Resolución 667 de 2017).