

Bogotá D.C., 18 de febrero de 2021

Señores,

**Superintendencia de Sociedades**

Atn. Doctor. Juan Pablo Liévano Vegalara

Superintendente de Sociedades

[Webmaster@supersociedades.gov.co](mailto:Webmaster@supersociedades.gov.co)

E. S. D.

**Ref.:** Derecho de petición: Observaciones a la calificación como *servidor público* del revisor fiscal en la CE 100-000016 del 24 de diciembre de 2020, por la cual se modifica integralmente el Capítulo X de la Circular Básica Jurídica de 2017

Apreciado Doctor Liévano,

**HUMBERTO JOSE FERNANDEZ PAZ**, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado como aparece al pie de mi firma, actuando en nombre y representación del **INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS (INCP)**, asociación sin ánimo de lucro de carácter gremial identificada con NIT 860.013.744 – 8, tal como consta en certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Bogotá adjunto, con fundamento en los artículos 4º, 6º, 23, 26 y 29, entre otros de la Carta Política, en concordancia con los artículos 3º y 13 y siguientes del CPACA, me dirijo a este Despacho con el fin de solicitar respetuosamente que reconsidere la calificación que de funcionarios públicos asigna a los revisores fiscales, en el numeral 5.1.4.5 de la Circular Externa 100-000016 del 24 de diciembre de 2020.

La anterior solicitud, como quiera que ni la Constitución Política ni la ley confieren tal dignidad a los revisores fiscales, por el solo hecho de otorgar fe pública en los asuntos propios de su profesión, la materia contable, conforme

los argumentos que a continuación pondremos en su consideración, con el propósito que la Superintendencia de Sociedades reconsidere tal calificación.

Con el fin de dar orden y claridad a la exposición de nuestros argumentos, desarrollaremos el siguiente orden:

- I. Antecedentes
- II. Ejes temáticos
- III. Solicitud
- IV. Dirección para notificaciones

## I. ANTECEDENTES

Con el fin de evitar imprecisiones y lecturas descontextualizadas, transcribiremos los apartes de la Circular que ocuparán la atención del señor Superintendente de Sociedades:

### "5.1.4.5. *Revisoría fiscal*

*Las funciones de este órgano se encuentran expresamente señaladas en la ley, en particular el artículo 207 del Código de Comercio, el cual señala, especialmente, la relacionada con la obligación de reporte a la UIAF de las Operaciones Sospechosas, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores, conforme lo señala el numeral 10 de dicho artículo. (...)*

*Adicionalmente, el párrafo del artículo 10 de la Ley 43 de 1990 establece lo siguiente:*

*"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. (...)"*



*En calidad de funcionarios públicos, los cobija el deber previsto en el artículo 38 de la Ley 1952 de 2019 (por la cual se expide el Código General Disciplinario) que señala como deber de todos los servidores públicos:*

*"25. Denunciar los delitos, contravenciones y faltas disciplinarias de los cuales tuviere conocimiento, salvo las excepciones de ley."*

(...)" (Subrayas nuestras).

Tal como se puede apreciar, literalmente la Circular le atribuye la calidad de funcionarios públicos a los revisores fiscales para entonces sujetarlos al deber contemplado en el numeral 25 del artículo 38 del Código General Disciplinario.

## II. EJES TEMÁTICOS

A continuación, procederemos a exponer la posición del INCP a partir de los siguientes ejes temáticos:

1. Noción de funcionario o servidor público;
2. Sujetos disciplinables del Código General Disciplinario;
3. Responsabilidad penal de los contadores públicos y,
4. Junta Central de Contadores autoridad disciplinaria de la profesión.

Delimitada la temática, entraremos en materia en los siguientes términos:

### 1. Noción de funcionario o servidor público

La Corte Constitucional, con fundamento en los artículos 6º, 90, 122, 123, 124, 209, 228 y 267, entre otros de la Carta Política, ha considerado que la noción de *funcionario público* aplica a las personas naturales que cumplen funciones públicas por virtud de un vínculo laboral o de subordinación respecto del Estado:

*"La función pública es la reglamentación que se hace de la manera como debe desenvolverse la relación laboral entre el empleado y el Estado en*



*todos los elementos que necesariamente enmarcan la situación de cada una de las partes, precisando las condiciones de ingreso, permanencia y retiro del servicio, los deberes y derechos de unos y otros así como las responsabilidades, sistemas de control, régimen disciplinario y prestacional y demás aspectos que se desprenden de la naturaleza de esa relación o que por definición legal hacen parte de ella. Las personas naturales que ejercen la función pública establecen una relación laboral con el Estado y son en consecuencia funcionarios públicos.*

*La progresiva comprensión de la unidad del Estado a través de la interrelación de los tres poderes públicos, el legislativo, el ejecutivo y el judicial ha permitido establecer la categoría común de servidores públicos para incorporar en ella a todas las personas que ejercen la función pública. Así, el artículo 123 de la Carta Política vigente establece (...)"<sup>1</sup>*

Siguiendo con esta línea de pensamiento, al resolver sobre la constitucionalidad del artículo 56 de la ley 80 de 1993, la Corte sentó jurisprudencia en el siguiente sentido:

*"b) En el artículo 56 de la ley 80/93, se adiciona la regulación de la responsabilidad en materia penal del contratista, el interventor, el consultor y el asesor, cuando al asimilarlos a "particulares que cumplen funciones públicas", se les sujeta "a la responsabilidad que en esa materia señala la ley para los servidores públicos".*

*Las razones antes expuestas sirven para justificar la constitucionalidad de este artículo pues, de acuerdo con la Carta, nada obsta para que los consultores, interventores y asesores externos respondan penalmente en los mismos términos que los servidores públicos.*

*Ahora bien: en contra de lo afirmado por el demandante, es claro que a dichos sujetos no se les está elevando a la categoría de servidores públicos, ni desconociendo su condición de particulares. Simplemente el legislador, como autoridad competente para definir la política criminal,*

---

<sup>1</sup> Sentencia C-681 del 6 de agosto de 2003, MP Dra. Ligia Galvis Ortiz.

*ha considerado que la responsabilidad penal de las personas con las cuales el Estado ha celebrado contratos para desarrollar una obra o cometido determinados, debe ser igual a la de los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado, o la de funcionarios al servicio de entidades descentralizadas territorialmente y por servicios. Tal tratamiento que, se insiste, no implica convertir al particular en un servidor público, tiene una justificación objetiva y razonable, pues pretende garantizar que los fines que se persiguen con la contratación administrativa y los principios constitucionales que rigen todos los actos de la administración, se cumplan a cabalidad, sin que sean menguados o interferidos por alguien que, en principio, no está vinculado por ellos.*

*En otras palabras, la responsabilidad que en este caso se predica de ciertos particulares, no se deriva de la calidad del actor, sino de la especial implicación envuelta en su rol, relacionado directamente con una finalidad de interés público.*

*La mayor responsabilidad que adquiere el particular cuando interviene en los contratos estatales, ya ha sido objeto de análisis por parte de esta Corporación:*

*"...a la luz del conjunto de principios y preceptos constitucionales, el particular que se halla en cualquiera de las situaciones en las que el orden jurídico lo faculta para cumplir papeles que en principio corresponderían a organismos y funcionarios estatales, no puede ser mirado de modo absoluto bajo la óptica de una responsabilidad igual a la de los demás particulares, circunscrita apenas a su condición privada, ya que por razón de la tarea que efectivamente desarrolla, en la medida de ésta y en cuanto toca con el interés colectivo, es públicamente responsable por su actividad, sin que llegue por eso a convertirse -se repite- en servidor del Estado desde el punto de vista subjetivo".<sup>[2]</sup>*

---

<sup>2</sup> C-286 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández.

*Algo más: es conveniente precisar y reiterar que el artículo demandado asimila la conducta del particular a la de un servidor público sólo para efectos penales; otro tipo de responsabilidad derivada de la actuación oficial, como la disciplinaria, se continúa predicando con exclusividad de los funcionarios, que tienen con el Estado una relación legal y reglamentaria.*

*Sobre el punto la Corte ha insistido repetidamente que el régimen disciplinario no puede ser aplicado a los particulares que prestan sus servicios al Estado, pues en esos casos no se presenta una relación de sujeción o supremacía entre la Administración y la aludida persona. Este régimen, sólo puede ser aplicado a los servidores públicos, porque la posición de éstos "en el aparato estatal, como ente físico que actualiza la tarea del Estado, comporta una serie de obvias obligaciones especiales de aquel con éste, llamadas a mantener el orden interno de la organización y el logro de los objetivos estatales. Así las cosas, un elemento esencial que define al destinatario de la potestad disciplinaria es la existencia de una subordinación del servidor público para con el Estado".*<sup>[3]</sup>

*No sucede lo mismo en materia penal, pues toda persona, sin importar si es servidor público o particular debe responder por infringir la Constitución o la ley (artículo 6º CN). La competencia para establecer el grado de responsabilidad que se deriva de la conducta desplegada por los particulares o los funcionarios públicos, corresponde al legislador y mientras ésta no sea desproporcionada o exagerada en relación con el interés que se pretende proteger, válido a la luz de la Constitución, no puede existir reproche alguno de constitucionalidad.*

*Por lo anterior, la norma del art. 56 de la ley 80 de 1993 será declarada exequible." (Pies de páginas del texto original, subrayas por fuera del mismo).*<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> C-280 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>4</sup> Sentencia C-563 del 7 de octubre de 1998, MP Dres. Antonio Barrera Carbonell y Carlos Gaviria Díaz.

Al analizar la exequibilidad del artículo 10 de la Ley 43 de 1990, en un contexto similar al anterior la Corte reiteró que *asimilar* no es lo mismo que *calificar*:

*"5.3.1. El problema planteado por el actor consiste en determinar si la norma acusada viola los principios de igualdad y del debido proceso, así como la preceptiva del artículo 123 de la Constitución, en razón de que asimila el contador a un funcionario público, de manera que penalmente se le da el tratamiento de tal, aunque no reúna ninguno de los requisitos que exige la constitución para catalogarlo como funcionario del Estado.*

*Por lo mismo, el interrogante que se le formula a la Corte es si la ley puede assimilar a los contadores, cuando otorguen fe pública en materia contable, a funcionarios públicos, para efectos de las sanciones penales. (...)*

*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, y no, como lo censura el demandante, forzando una situación para encontrar afinidades entre ambas personas, pues es claro que a pesar de todo, resulta imposible provocar el cambio de la condición personal del contador, pues éste, a pesar la situación descrita, seguirá siendo un particular."<sup>5</sup>*

Como corolario, la calidad de servidor público deviene de un vínculo laboral de carácter administrativo entre el Estado y una persona natural, que le permite a esta ejercer funciones públicas.

## **2. Sujetos disciplinables del Código General Disciplinario**

Corresponde al Procurador General de la Nación, por sí o por medio de sus delegados y agentes, "Velar por el ejercicio diligente y eficiente de las funciones administrativas", y "Ejercer vigilancia superior de la conducta oficial de quienes desempeñen funciones públicas, inclusive las de elección popular; ejercer

---

<sup>5</sup> Sentencia C-530 del 10 de mayo de 2000, MP Dr. Antonio Barrera Carbonell.



*preferentemente el poder disciplinario; adelantar las investigaciones correspondientes, e imponer las respectivas sanciones conforme a la ley.*<sup>6</sup>

En desarrollo de las anteriores competencias fue expedida la Ley 1952 de 2019<sup>7</sup>, cuyos artículos 2º y 3º confirman la titularidad de la potestad disciplinaria y la competencia preferente en cabeza de la Procuraduría General de la Nación. El artículo 25 de esta Ley consagra:

***"Destinatarios de la ley disciplinaria.*** *Son destinatarios de la ley disciplinaria los servidores públicos aunque se encuentren retirados del servicio y los particulares contemplados en esta ley.*

*Para los efectos de esta ley y en concordancia con el artículo 38 de la Ley 489 de 1998; son servidores públicos disciplinables los gerentes de cooperativas, fundaciones, corporaciones y asociaciones que se creen y organicen por el Estado o con su participación mayoritaria.*

*Los indígenas que ejerzan funciones públicas o administren recursos del Estado, serán disciplinados conforme a este código."*

Sobre este particular ha dicho la Corte Constitucional:

*"Ha sido el propio Constituyente, entonces, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corporación, sentencia C-286 de 1996, entre otras, el que ha sometido al servidor público, a un régimen disciplinario. Así, se ha dicho que "todo servidor público, por el hecho de serlo, queda sometido automáticamente a un régimen disciplinario, según los términos previstos por la Constitución y por la ley, el fundamento de su aplicación es subjetivo, pues tiene lugar con motivo y a partir de la investidura correspondiente radicada en el sujeto, en cuanto es titular genérico de las funciones públicas que su cargo implica, con total independencia de si las ha ejercido o no.*

---

<sup>6</sup> Constitución Política, artículo 277, los numerales 5 y 6.

<sup>7</sup> Por medio de la cual se expide el Código General Disciplinario, se derogan la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario.



*A la inversa, el particular, quien precisamente no se encuentra en la condición del servidor público, toda vez que no ha establecido un vínculo de dependencia o subordinación frente al Estado - en cualquiera de los cargos, organismos, entidades o corporaciones que hacen parte de su estructura-, ni percibe de él asignación o salario, está en principio exento del régimen disciplinario estatal y su responsabilidad ante las autoridades únicamente puede surgir de las transgresiones en que incurra en relación con los preceptos constitucionales y legales, tal como lo pregona el artículo 6º de la Carta Política.”<sup>8</sup>*

En este punto es dable inferir: Los sujetos disciplinables son aquellos expresamente previstos en el artículo 25 del Código General del Proceso. Un particular, por el solo hecho de cumplir funciones públicas puntuales, no es sujeto disciplinable.

### **3. La responsabilidad penal de los contadores públicos**

La Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia ha reconocido que los contadores públicos y los revisores fiscales no pueden ser juzgados como servidores públicos por el solo hecho de dar fe pública en los asuntos propios de su profesión, ante la ausencia de uno de los elementos identificados por la Corte Constitucional en las sentencias antes citadas. Ha dicho esta Sala:

*"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.*

*"Es lo que acontece, por ejemplo, con los certificados de nacimiento, defunción, o de muerte fetal que deben expedir los médicos (artículos 518, 524, 525 de la ley 009/79, y 50 y 52 de la ley 23 de 1981), o con*

---

<sup>8</sup> Sentencia C-893 del 7 de octubre de 2003, MP Dr. Alfredo Beltrán Sierra.

*los que deben emitir los administradores de sociedades y sus revisores fiscales por fuera de los casos comprendidos en la regulación contenida en los artículos 43 de la ley 222 de 1995 y 21 de la ley 550 de 1999 (artículo 395 del Código del Comercio). (...)*

*5. La naturaleza de público o privado del instrumento la otorga la función que desempeña el particular frente a los precisos límites establecidos en la Constitución y la ley. Precisamente, sobre este punto esta Corporación en sentencia del 16 de marzo de 2011, proferida en el radicado 34.718, anotó:*

*"La fe pública es la credibilidad otorgada a los signos, objetos o instrumentos que constituyen medio de prueba acerca de la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas relevantes. Precisamente, con los documentos se acredita algo y facilitan las relaciones entre los asociados, por ello, a algunos se les da una connotación especial para garantizar tal crédito. (...)*

*"En este orden, la naturaleza pública del documento no está supeditada al destino del mismo o a los fines privados o de interés general que tenga, lo determinante es su fuente, esto es, que su formación o creación provenga del ejercicio de las funciones oficiales, y como por mandato constitucional no puede haber empleo público sin atribuciones determinadas en la ley o reglamento, es necesario delimitar el ámbito de la función pública a fin de catalogarlo como tal".*

*5.1 Respecto del concepto de función, recuérdese que los artículos 6º y 121 de la Constitución Política regulan el principio de estricta legalidad, en relación con la atribución de una función pública a un particular, consistente en que debe estar expresa y taxativamente reglada en la ley. (...)*

*6. Como corolario de lo anterior, si bien el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, asimila los contadores a servidores públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las*

*actividades propias de la profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar, también lo es que esa particular referencia no se hace en punto de las certificaciones que expidan sean documentos públicos, puesto que es necesario para predicar esta última condición que la función -certificadora- esté cabalmente delimitada en la ley, en cuanto acontece que ésta debe ir implícita a los poderes que le son propios al Estado y que le fueron atribuidos por un mandato legal.*

*Expresado de otra forma, la profesión de contador, se encuentra reglamentada como ocurre con otras, al punto que se le exige a la persona que la desempeña, la obligación de consignar la verdad en las certificaciones que emite; no obstante, los documentos que expida en ejercicio de sus funciones no tienen la calidad de públicos, por cuanto en su elaboración no está desempeñando una facultad propia del Estado, como se dejó planteado anteriormente (puntos 3 a 5), que hubiese sido atribuida de manera expresa por la ley. (...)*

*7. (...) De acuerdo con las anteriores consideraciones, resulta atinado predicar que el aludido balance no tiene la naturaleza de documento público, sino privado, puesto que el mismo no fue elaborado en desempeño de una facultad inherente al Estado, razón por la cual no encaja en la estructura típica del punible por el que se le formuló acusación.” (Subrayas por fuera del texto original)<sup>9</sup>*

La jurisprudencia anterior, confirma que aún dentro de la disciplina penal los contadores públicos y los revisores fiscales son tratados como particulares, no como servidores públicos. Se destaca igualmente, que para la Corte Suprema de Justicia los documentos suscritos por estos para certificar o dictaminar en ejercicio de sus competencias profesionales, no adquieren la categoría de públicos.

---

<sup>9</sup> CSJ, Sala de Casación Penal, sentencia de casación del 29 de noviembre de 2000, MP. Dr. Fernando Arboleda Ripoll. Rad. 13231, citada en sentencia del 2 de octubre de 2013, MP Dr. Fernando Arturo Castro Caballero, Rad. 39373. Al respecto puede consultarse también la sentencia de casación penal de 18 de abril de 1985, MP Dr. Fabio Calderón Botero.

Así las cosas, salvo norma especial en contrario, un particular que cumpla funciones públicas puntuales sigue sujeto al régimen privado aplicable atendiendo su perfil profesional y las circunstancias especiales del caso.

#### **4. La Junta Central de Contadores como autoridad disciplinaria de los contadores públicos**

Los artículos 15 y 27 de la misma ley 43 de 1990 consagran en cabeza de la Junta Central de Contadores, Tribunal Disciplinario, la competencia para imponer sanciones disciplinarias a los contadores públicos.<sup>10</sup>

Las normas disciplinarias especiales que aplican a los contadores públicos están consagradas en las leyes 145 de 1960 y 43 de 1990, y en la actualidad en el Decreto Reglamentario 302 de 2015, conforme lo expresara el Consejo de Estado:

*"De otra parte, no asiste razón al actor en alegar violación del Código Único Disciplinario por haberse formulado cargos sin haberse dictado auto de pruebas en la investigación disciplinaria conforme a los artículos 92, 144, 145, 148 y 149 de la Ley 200 de 1995, pues se reitera, el régimen disciplinario aplicable al Contador Público es el especial regulado por las Leyes 145 de 1960 y 43 de 1990 cuyo procedimiento se surte de conformidad con las etapas previstas en el artículo 28 de esta última, que « constituye suficiente garantía del derecho de defensa disciplinado y establece las formas propias para que la autoridad adelante una actuación disciplinaria ajustada a los principios constitucionales,» según lo precisó la Corte Constitucional al declararlo exequible en sentencia C-530 de 2000." (Subrayas por fuera del fallo original).<sup>11</sup>*

Como la norma especial prevalece sobre la general, y salvo que ostenten la calidad de servidores públicos, las normas disciplinarias aplicables a los

<sup>10</sup> Código Civil, artículo 30: *El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.*

<sup>11</sup> Consejo de Estado, SCA, Sección Primera, sentencia del 19 de diciembre de 2005, CP Dr. Camilo Arciniegas Andrade, Rad. 11001-03-24-000-2001-00372-01(7608).



contadores públicos son las previstas en las normas especiales aplicables a su profesión.

### **III. Solicitud**

Si bien nos hemos extendido un poco citando jurisprudencia y doctrina de nuestras altas cortes, el único propósito de las citas es soportar ante el Despacho nuestra objeción a la calificación, como servidor público, consagrada en el numeral 5.1.4.5 de la Circular Externa 100-000016 del 24 de diciembre de 2020.

De compartir nuestra opinión, agradecemos que el señor Superintendente de Sociedades disponga que se elimine tal categorización.

### **IV. Notificaciones**

Para los efectos previstos en el artículo 4º del Decreto 491 de 2020, estaremos atentos a la respuesta de esta autoridad, en las direcciones electrónicas [hfernandez@incp.org.co](mailto:hfernandez@incp.org.co) y [zandra.puentes@incp.org.co](mailto:zandra.puentes@incp.org.co)

Del señor superintendente,



**HUMBERTO JOSE FERNANDEZ PAZ**

C. C. 16.598.936

Representante legal

**INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS (INCP)**

Anexo: Certificado de existencia y representación legal





Nit. 860.013.744-8  
Cra 7 No. 156-68 Ofi. 1703  
PBX: (571) 755 19 19  
[www.incp.org.co](http://www.incp.org.co)  
Bogotá - Colombia