

Bogotá, D.C.,

Señor(a)

REFERENCIA	
No. del Radicado	1-2026-024156
Fecha de Radicado	17 de julio de 2026
Nº de Radicación CTCP	2026-0194
Tema	Funciones y alcance de la revisoría fiscal en entidades de derecho público

CONSULTA

"(...)

PREGUNTA No. 1. SOBRE FUNCIONES DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL DEL REVISOR FISCAL SOBRE LA ACTIVIDAD CONTRACTUAL EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS, EN LOS TÉRMINOS DE LA LEY 42 DE 1993, LA LEY 610 DE 2000 Y EL DECRETO LEY 403 DE 2020

PREMISA.

Partiendo de la premisa de que la Corte Constitucional mediante Sentencia C-320/94 declaró la inexequibilidad de la expresión **"las revisorías fiscales de las empresas públicas municipales"**, contenida en el Artículo 4 de la Ley 42¹ de 1993, **precisando que los revisores fiscales no cumplen funciones de control fiscal**, se plantean los siguientes interrogantes bajo el contexto de una entidad de derecho público sometida a una revisoría fiscal obligatoria.

- ¿En que se diferencian la naturaleza, contenido y alcance de las funciones de **vigilancia y control fiscal** ejercidas por las contralorías en los términos de la Ley 42 de 1993, la Ley 610 de 2000 y el Decreto Ley 403 de 2020, frente a las **funciones de control y vigilancia** ejercidas por los revisores fiscales en los términos del Artículo 207 del C de Cio?;
- ¿Las funciones de control y vigilancia que ejerce los revisores fiscales en los términos del Artículo 207 del C de Cio, **son concurrentes o excluyentes** frente a las funciones de vigilancia y control fiscal que ejercen las contralorías?;
- ¿Los revisores fiscales de las entidades de derecho público, están obligados a ejercer **FUNCIONES DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL** sobre la **ACTIVIDAD CONTRACTUAL** del Estado, en los términos de la Ley 42 de 1993, la Ley 610 de 2000, el Decreto Ley 403 de 2020 y demás normas que la modifiquen o adicionen?;

¹ "Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen".

- d) *¿En caso afirmativo, cuál sería el contenido y alcance de tales FUNCIONES DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL que deberían ejercer los revisores fiscales sobre la ACTIVIDAD CONTRACTUAL, es decir, sobre que documentos, contratos y actos jurídicos recae, dada la magnitud de documentos y actos jurídicos que comprende dicha actividad contractual, en la forma como se ilustró al comienzo en el Acápite "CONTEXTO SOBRE LA ACTIVIDAD CONTRACTUAL DEL ESTADO"?*
- e) *¿En caso afirmativo, es decir, que el revisor fiscal deba cumplir FUNCIONES DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL sobre la ACTIVIDAD CONTRACTUAL DEL ESTADO, y en el evento de que el revisor fiscal omita dichas funciones, qué responsabilidad penal, fiscal, disciplinaria, administrativa y ética profesional le cabría por dicha omisión?*
- f) *¿Es legal que en los estatutos sociales de una entidad de derecho público se haya pactado que "el revisor fiscal ejercerá funciones de vigilancia y control fiscal sobre los actos gestión de la entidad"?*
- g) *¿Puede una autoridad judicial o administrativa, a partir de la consagración de una cláusula estatutaria como la anterior, sancionar a un revisor fiscal por faltar a sus funciones estatutarias de vigilancia y control fiscal?*
- h) *¿Si la consagración de una cláusula estatutaria en la cual se le asigne al revisor fiscal funciones de vigilancia y control fiscal en una entidad de derecho público es ilegal, es posible invocar la excepción de inconstitucionalidad e ilegalidad en el marco de un proceso sancionatorio por omisión de tales funciones, contra el revisor fiscal?*

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 2. SOBRE FUNCIONES DE CONTROL Y VIGILANCIA DEL REVISOR FISCAL SOBRE LA ACTIVIDAD CONTRACTUAL EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS, EN LOS TÉRMINOS DEL ART. 207 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

- a) *¿Conforme al Artículo 207 del Código de Comercio, el revisor fiscal estaría obligado a ejercer FUNCIONES DE CONTROL Y VIGILANCIA sobre la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del estado, teniendo en cuenta que dicha ACTIVIDAD CONTRACTUAL constituye **actos de gestión fiscal**, y estos actos, en principio, están sometidos a la vigilancia y control fiscal de las contralorías?*
- b) *¿En caso afirmativo, ¿cuál sería el contenido y alcance de las FUNCIONES DE CONTROL Y VIGILANCIA ejercidas por el revisor fiscal sobre los **actos de gestión fiscal** derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL, en los términos del Artículo 207 del Código de Comercio?*
- c) *¿En caso afirmativo y en el evento de que el revisor fiscal omita sus FUNCIONES DE CONTROL Y VIGILANCIA frente a los **actos de gestión fiscal** derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL, ¿qué responsabilidad penal, fiscal, disciplinaria, administrativa y ética profesional le cabría al revisor fiscal por dicha omisión?*

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 3. SOBRE FUNCIONES DE CONTROL DE LEGALIDAD O CONTROL JURÍDICO POR PARTE DEL REVISOR FISCAL SOBRE LA ACTIVIDAD CONTRACTUAL EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS.

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

- a) ¿Está obligado el revisor fiscal obligado a ejercer FUNCIONES DE CONTROL DE LEGALIDAD O CONTROL JURÍDICO sobre los contratos, documentos y demás actos jurídicos que se deriven de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL que ejercen las entidades de derecho público?;
- b) ¿En caso afirmativo, ¿cuál sería **el contenido y alcance** de tales FUNCIONES DE CONTROL DE LEGALIDAD O CONTROL JURÍDICO, es decir, dicho control comprende los aspectos formales y sustanciales de todos los contratos, documentos y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL?;
- c) ¿En caso afirmativo y en el evento de que el revisor fiscal omita sus funciones de CONTROL DE LEGALIDAD O CONTROL JURÍDICO de los contratos, documentos y actos jurídicos que se deriven de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL, qué responsabilidad penal, fiscal, disciplinaria, administrativa y ética profesional le cabría al revisor fiscal, por dicha omisión?.

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 4. SOBRE LA POSICIÓN DE GARANTE DEL REVISOR FISCAL, EN RELACIÓN CON LA RESPONSABILIDAD PENAL, DISCIPLINARIA Y ADMINISTRATIVA POR COMISIÓN POR OMISIÓN U OMISIÓN IMPROPIA DEL REVISOR FISCAL, FRENTE A LOS ACTOS ILÍCITOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, DERIVADOS DE LA ACTIVIDAD CONTRACTUAL DEL ESTADO.

PREMISA:

Según la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el revisor fiscal cumple una función social **orientada a la prevención de riesgos sociales y a la protección de bienes jurídicos vinculados con el ente económico, el Estado y la comunidad en general.** Por su parte, La Corte Suprema de Justicia ha indicado que **los revisores fiscales ostentan posición de garante** y por lo tanto están llamados a responder penalmente por comisión por omisión o por omisión impropia en los términos del Artículo 25 del Código Penal.

Ha dicho la Corte Suprema de Justicia que, no es que, quien ostenta la posición de garante, responda por las culpas de quienes están bajo su control y vigilancia y cometieron las conductas punibles, sino que, quien ostenta la posición de garante, responde por su propia culpa, la cual consiste en qué, teniendo el deber jurídico de impedir o evitar una conducta punible, y pudiéndolo hacer, no lo hizo, permitiendo con ello, que quienes estaban bajo su control y vigilancia cometieran las conductas punibles.

A partir de la anterior premisa,

SE PREGUNTA:

- a) ¿Es correcto afirmar que el revisor fiscal ostenta posición de garante en la prevención de riesgos sociales y la protección de bienes jurídicos, frente a los ACTOS DE GESTIÓN

FISCAL derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, realizados por una entidad de derecho público sometida al control y vigilancia del revisor fiscal?;

- b) *¿Si lo anterior es afirmativo, se pregunta: ¿está el revisor fiscal llamado a responder penalmente por comisión por omisión u omisión impropia frente al delito de "interés indebido en la celebración de contrato, y al delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales", que pudieren cometer los administradores en la realización de los ACTOS DE GESTIÓN FISCAL derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, teniendo en cuenta que el Artículo 25 del Código Penal dice, "Quien tuviere el deber jurídico de impedir un resultado perteneciente a una descripción típica y no lo llevare a cabo, estando en posibilidad de hacerlo, quedará sujeto a la pena contemplada en la respectiva norma penal"?;*
- c) *¿Trasladando la posición de garante que ostenta el revisor fiscal, **al plano disciplinario público**, se pregunta: ¿está el revisor fiscal llamado a responder disciplinariamente por omisión impropia, frente a las faltas disciplinarias que pudieren cometer los administradores en la realización de los ACTOS DE GESTIÓN FISCAL derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, teniendo en cuenta que el Artículo 27 del Código General Disciplinario, señala en su inciso final, que, "Cuando se tiene el deber jurídico de impedir un resultado, no evitarlo, pudiendo hacerlo, equivale a producirlo?;*
- d) *¿Trasladando ahora la posición de garante que ostenta el revisor fiscal, **al plano administrativo sancionatorio**, se pregunta: ¿está el revisor fiscal llamado a responder administrativamente por omisión impropia u omisión indirecta, frente a las contravenciones administrativas que pudieren cometer los administradores en la realización de los ACTOS DE GESTIÓN FISCAL derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, teniendo en cuenta que muchas normas administrativas sancionatorias consagran en cabeza de los revisores fiscales conductas sancionables mediante el uso de los verbos rectores, **tolerar, permitir o no evitar**, como por ejemplo: "**toleren** las conductas prohibidas por la Constitución y la Ley; "**no eviten** debiendo hacerlo, actos que resulten violatorios de la Ley, de los reglamentos"; "Cuando a sabiendas **permita** que se violen las disposiciones legales"; "**tolerar** conductas violatorias de las normas sobre promoción de la competencia y prácticas comerciales restrictivas y a la libre competencia", etc.? (Ver. Dec. 186/04, Art. 3 Nral 5 Lit. a); E.O.S.F. Art. 209, Lit. d); Dec. 2153/92 Art. 4, Nral. 16).*

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 5. SOBRE LA RESPONSABILIDAD DISCIPLINARIA ÉTICO PROFESIONAL DEL REVISOR FISCAL, FRENTE A LOS ACTOS ILÍCITOS REALIZADOS POR LA ADMINISTRACIÓN DE UNA ENTIDAD DE DERECHO PÚBLICO, DERIVADOS DE LA ACTIVIDAD CONTRACTUAL DEL ESTADO. (Análisis del contenido y alcance del Artículo 41 de la Ley 43 de 1990)

- a) *¿En materia de responsabilidad disciplinaria-ético-profesional, se puede afirmar que el Artículo 41 de la Ley 43 de 1990, es contrario a las normas reseñadas en las preguntas anteriores que consagran la responsabilidad penal, disciplinaria y administrativa por comisión por omisión u omisión impropia; ello, teniendo en cuenta que el mencionado Artículo 41 establece que, "El Contador Público en el ejercicio de las funciones de Revisor Fiscal y/o*

auditor externo, **no es responsable de los actos administrativos** de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios”;

- b) ¿Se puede afirmar que la disposición consagrada en el artículo 41 de la Ley 43 de 1990, **es aplicable solo en el marco de las entidades de derecho público**, por cuanto, la expresión **Actos administrativos**² es propia del ejercicio de las potestades de los servidores públicos de las entidades del Estado; y en consecuencia, se puede afirmar, que la exclusión de responsabilidad que consagra dicha norma jurídica a favor del revisor fiscal frente a los actos administrativos, **aplica solo a los revisores fiscales de las entidades de derecho público y no a las entidades de derecho privado**?
- c) ¿Cómo debe interpretarse la aplicación del Artículo 41 de la Ley 43 de 1990, en relación con la responsabilidad disciplinaria-ético-profesional que se le pueda atribuir al revisor fiscal de una entidad de derecho público, frente a las conductas ilegales o irregularidades que pudieren cometer la administración de dicha entidad, en los ACTOS DE GESTIÓN FISCAL derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, teniendo en cuenta que dicho precepto legal establece que, “El Contador Público en el ejercicio de las funciones de Revisor Fiscal y/o auditor externo, **no es responsable de los actos administrativos** de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios”;
- d) ¿Cuando el Artículo 41 de la Ley 43 de 1990 señala que el revisor fiscal “**no es responsable** de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios”, quiere decir **que tales actos administrativos** están por fuera del control y vigilancia del revisor fiscal?;
- e) ¿Conforme al Artículo 41 de la Ley 43 de 1993, ¿qué se debe entender por la expresión “**actos administrativos**”;
- f) ¿Acaso la expresión “**actos administrativos**” del Artículo 41 debe entenderse con **alcance restringido**, como lo define el derecho público administrativo, como: “cualquier declaración, decisión o manifestación de voluntad **realizada por una entidad o autoridad pública** en el ejercicio de sus funciones, cuyo objetivo principal es producir efectos jurídicos, ya sea creando, modificando, transmitiendo o extinguiendo derechos y obligaciones para los ciudadanos o la propia administración”, y en tal sentido tales actos administrativos deben entenderse como aquellos de carácter general y abstracto o de carácter particular y concreto proferidos por los servidores públicos tales como, las resoluciones administrativas, acuerdos, circulares externas con fuerza vinculante o de índole similar?;
- g) ¿o acaso la expresión “**actos administrativos**” del Artículo 41 debe entenderse en **sentido amplio**, es decir, que comprenda **cualquier acto de gestión que la administración de una entidad de derecho público** desarrolle en ejercicio de sus facultades, atribuciones, deberes y funciones asignados por la Ley o por los estatutos sociales, y que estén relacionados con los **documentos, contratos, actos y negocios jurídicos** derivados de la constitución, existencia, funcionamiento, extinción, así como con el desarrollo del objeto social, entre otros actos de administración?;
- h) ¿Dependiendo del contenido y alcance **amplio o restringido** que se le deba dar a la expresión “**actos administrativos**” contenida en el Artículo 41 de la Ley 43 de 1990, se puede afirmar entonces, que el revisor fiscal de una entidad de derecho público **no es responsable disciplinaria-ético-profesional**, frente a las conductas ilegales o

² Según el Diccionario de la Real Academia Española, en términos jurídicos Acto administrativo es: “1. m. Der. Acto jurídico emanado de una administración pública”

irregularidades que pudieren cometer la administración de dicha entidad, en la realización de los ACTOS DE GESTIÓN FISCAL derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado?.

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 6. SOBRE LA RESPONSABILIDAD FISCAL DEL REVISOR FISCAL DE UNA ENTIDAD DE DERECHO PÚBLICO, POR FALTAR A SUS FUNCIONES DE CONTROL Y VIGILANCIA SOBRE LA GESTIÓN FISCAL, EN EL MARCO DE SUS FUNCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

PREMISA.

La Corte Constitucional en su Sentencia C-840/01³, se pronunció sobre la expresión "**o con ocasión de esta**" contenida en el Artículo 1 de la Ley 610 de 2000. Esta norma consagra la responsabilidad fiscal sobre quienes causen daño patrimonial al estado, bien en desarrollo de la gestión fiscal **o con ocasión de esta**.

La Corte al definir qué personas encajan dentro de quienes causan daño patrimonial en ejercicio de la gestión fiscal "**o con ocasión de esta**", precisó:

"Universo fiscal dentro del cual transitan como **potenciales destinatarios**, entre otros, los directivos y personas de las entidades que profieran decisiones determinantes de gestión fiscal, **así como quienes desempeñen funciones de** ordenación, **control**, dirección y coordinación, contratistas y particulares que causen perjuicios a los ingresos y bienes del Estado⁴, **siempre y cuando se sitúen dentro de la órbita de la gestión fiscal en razón de sus poderes y deberes fiscales**".

Conforme al anterior extracto jurisprudencial, se observa que dentro de los potenciales destinatarios de responsabilidad fiscal por causar daño patrimonial al Estado en ejercicio de la gestión fiscal "**o con ocasión de esta**", se incluye a "**quienes desempeñen funciones de control**".

Bajo la anterior premisa,

SE PREGUNTA:

¿Es correcto asumir **que las funciones de control y vigilancia** que desarrolla el revisor fiscal en una entidad de derecho público en el marco del Artículo 207 del Código de Comercio, **constituyen actos "con ocasión de la gestión fiscal"**, teniendo en cuenta que conforme a la jurisprudencia reseñada, **quienes desempeñen funciones de control** – como los revisores fiscales – , están llamados a responder fiscalmente, cuando como consecuencia de faltar a dicho control, permita que las personas que están bajo su control, causen un daño al patrimonio público económico de la entidad pública.?

³ Magistrado ponente: Dr. JAIME ARAUJO RENTERIA

⁴ [6] Op. Cit. Sentencia SU 620 de 1996

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 7. SOBRE LAS FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL SEGÚN EL NUMERAL 1º DEL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

CONTEXTO:

El Numeral 1º del Artículo 207 del Código de Comercio establece:

"ARTÍCULO 207. <FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL>. Son funciones del revisor fiscal:
(...)

"1) Cerciorarse de que **las operaciones** que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

Cada una de las siguientes consultas se formulan teniendo en cuenta, que la ambigüedad sobre el contenido y alcance de la expresión "**operaciones**" a la que alude el Numeral 1º del Artículo 207 del Código de Comercio puede generar cierta inseguridad jurídica, pues, su falta de claridad y precisión, puede afectar los principios de legalidad y tipicidad de las conductas sancionables imputables al revisor fiscal en el marco de un proceso sancionatorio.

Además, teniendo en cuenta que, conforme al Numeral 3º del Artículo 208 ibídem, el revisor fiscal debe pronunciarse en su informe sobre "(...) **si las operaciones** registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso"

SE PREGUNTA:

- a) ¿Cuál es el verdadero contenido y alcance de la expresión "**las operaciones**" contenida en el Numeral 1º del Artículo 207 del C de Cio y en el Numeral 3º del Artículo 208 ibídem, pues, en el marco del funcionamiento de una entidad de derecho público o privado, **existen diversos tipos de operaciones** a saber: operaciones administrativas, operaciones comerciales, operaciones de producción, operaciones contables, operaciones de contratación, operaciones crediticias, bancarias, aduaneras, cambiarias, etc.;
- b) ¿En dicha expresión "**las operaciones**", debe entenderse incluidos los actos de autorización, aprobación, celebración, ordenación y ejecución de recursos públicos, así como los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado realizados por una entidad de derecho público sujeta a una revisoría fiscal obligatoria?;
- c) ¿Por qué el Numeral 1º del Artículo 207 del C de Cio y el Numeral 3º del Artículo 208 ibídem, supedita a que **las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad**, se ajusten a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva **y excluye que tales operaciones se ajusten a la Ley?**
- d) ¿Conforme a la norma en cita, el hecho de excluir de que las operaciones se ajusten a la Ley, constituye acaso el fundamento legal de que el revisor fiscal **no ejerce funciones de control de legalidad** sobre las operaciones de la entidad?;

- e) *¿Si bien, los actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, NO SIEMPRE **originan un hecho económico que implique reconocimiento (contabilización), en la contabilidad**, aun así, el revisor fiscal estaría obligado a ejercer control de legalidad de tales documentos, contratos, negocios y actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL?*
- f) *¿En consonancia con lo anterior, puede un revisor fiscal, ser sancionado por la autoridad competente, sin que se le viole el debido proceso sancionatorio en relación con el principio de legalidad y tipicidad, por ejemplo, **por no cerciorarse o por no ejercer control de legalidad - conforme a la ley -**, de los actos, documentos y contratos derivados de la contratación estatal que realiza una entidad de derecho público sujeta a su control y vigilancia, teniendo en cuenta que el Numeral 1 del Artículo 207 del C de Cio y el Numeral 3° del Artículo 208 ibídem, **no obliga al revisor fiscal a cerciorarse de que las operaciones de la entidad se ajusten a la Ley?***

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 8. SOBRE LAS FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL SEGÚN EL NUMERAL 4° DEL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

CONTEXTO:

El Numeral 4° del Artículo 207 del Código de Comercio establece como función de los revisores fiscales:

"ARTÍCULO 207. <FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL>. Son funciones del revisor fiscal:
(...)

4) Velar por que **se lleven regularmente la contabilidad** de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines"

Cada una de las siguientes consultas se formulan teniendo en cuenta, que la ambigüedad sobre el contenido y alcance de la expresión "**llevar regularmente**" a la que alude el Numeral 4° del Artículo 207 del Código de Comercio puede generar cierta inseguridad jurídica, pues, su falta de claridad y precisión, puede afectar los principios de legalidad y tipicidad de las conductas sancionables imputables al revisor fiscal en el marco de un proceso sancionatorio.

Además, teniendo en cuenta que, conforme al Numeral 3° del Artículo 208 ibídem, el revisor fiscal debe pronunciarse en su informe sobre "Si en su concepto la contabilidad **se lleva** conforme a las normas legales y a la técnica contable, (...); y que además, conforme al Numeral 2° del Artículo 209 ibídem, el revisor fiscal debe pronunciarse en su informe sobre "Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, **se llevan** y se conservan debidamente"

SE PREGUNTA:

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

- a) ¿Qué se debe entender o cuál es el verdadero contenido y alcance de la expresión "**llevar regularmente**", en relación con la contabilidad?;
- b) ¿Qué se debe entender o cuál es el verdadero contenido y alcance de la expresión "**llevar regularmente**", en relación con las actas de las reuniones
- c) de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva?;
- d) ¿Acaso, la expresión "**llevar regularmente**", en relación con las actas de las reuniones de la junta de socios y de la junta directiva, involucra o incluye todas las actas de las decisiones relativas a los actos de autorización, aprobación, adjudicación, ordenación, celebración, y demás actos propios de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL, en el caso de entidades de derecho público sometidas a una revisoría fiscal?;
- e) ¿Acaso, la función del revisor fiscal de "**velar porque se lleve regularmente**", las actas de las reuniones de la junta de socios y de la junta directiva", sobre decisiones relativas con los actos de autorización, aprobación, adjudicación, ordenación, celebración, y demás actos propios de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL en una entidad del estado sujeta a una revisoría fiscal, implica que el revisor fiscal deba ejercer control de legalidad o control jurídico - en el aspecto formal y material - sobre tales decisiones?

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 9. SOBRE LAS FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL SEGÚN EL NUMERAL 6º DEL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

CONTEXTO:

El Numeral 6º del Artículo 207 del Código de Comercio establece como función de los revisores fiscales:

"ARTÍCULO 207. <FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL>. Son funciones del revisor fiscal:
(...)

6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre **los valores sociales**;

SE PREGUNTA:

¿Qué se debe entender o cuál es el verdadero contenido y alcance de la expresión "**VALORES SOCIALES**"; acaso hace referencia a los valores institucionales, a su filosofía institucional o a los valores y principios que rigen el gobierno corporativo de la entidad; acaso se refiere a los valores sociales relacionados con Good Will, know how, el prestigio o reputación institucional de la entidad; o acaso hace referencia a los TÍTULOS VALORES y demás instrumentos financieros o inversiones manejados por la entidad?.

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 10. SOBRE LAS FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL SEGÚN EL PARÁGRAFO DEL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

CONTEXTO:

El PARÁGRAFO del Artículo 207 del Código de Comercio establece:

"ARTÍCULO 207. <FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL>. Son funciones del revisor fiscal:

(...)

PARÁGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, **éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios**, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este Artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

En una entidad de derecho público no sujeta a revisoría fiscal obligatoria, pero por disposición estatutaria decidió tener un revisor fiscal, las funciones asignadas en los estatutos sociales difieren de las funciones previstas en el Artículo 207 del Código de Comercio.

SE PREGUNTA:

- a) ¿En tales circunstancias, que funciones prevalecen, las funciones legales del artículo 207, o las funciones establecidas en los estatutos sociales de la entidad pública?
- b) ¿En tales circunstancias, puede un revisor fiscal ser llamado a responder legalmente por incumplimiento de las funciones previstas en el Artículo 207 del C de Cio, cuando está cumpliendo a cabalidad las funciones estatutarias?

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 11. SOBRE CONTENIDO DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL SOBRE BALANCES GENERALES, SEGÚN EL ARTÍCULO 208 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

CONTEXTO:

El Numeral 2º del Artículo 208 del Código de Comercio, establece:

"ARTÍCULO 208. <CONTENIDO DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL SOBRE BALANCES GENERALES>. El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

(...)

"2) Si en el curso de la revisión se han seguido los **procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas**".

SE PREGUNTA:

- a) ¿Qué se debe entender o cuál es el verdadero contenido y alcance de la expresión "**procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas**";

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

- b) ¿Qué se debe entender o cuál es el verdadero contenido y alcance de la expresión "**técnicas de la interventoría de cuentas**";
- c) ¿Cuál es la diferencia entre la expresión "**procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas**, y la expresión, "**procedimientos de auditoría**";
- d) ¿Cuál es la diferencia entre la expresión "**técnicas de la interventoría de cuentas** y la expresión "**Técnicas de auditoría**?".

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 12. PREGUNTA NO. 7. SOBRE EL CONTENIDO Y ALCANCE DE LA AFIRMACIÓN CONTENIDA EN EL NUMERAL 1° DEL ARTÍCULO 209 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

CONTEXTO:

El Numeral 1° del Artículo 209 del Código de Comercio reza:

"ARTÍCULO 209. <CONTENIDO DEL INFORME DEL REVISOR FISCAL PRESENTADO A LA ASAMBLEA O JUNTA DE SOCIOS>. El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

1.. Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios
(...)"

Por su parte el Artículo 22 de la Ley 222⁵ de 1995 define quienes ostentan la condición de "**Administradores**", en los siguientes términos:

"ARTICULO 22. ADMINISTRADORES. Son administradores, el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detentan esas funciones".

Con respecto a la expresión, "**administradores**", La Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, se ha pronunciado en varias ocasiones para delimitar quienes ostentan dicha condición. Al respecto en su Sentencia SL567-2020⁶, ha dicho:

"(...) la Sala comienza por recordar que la jurisprudencia de la Corte ha sostenido que el artículo 232 de la Ley 222 de 1995, por cierto de naturaleza eminentemente mercantil, **no puede interpretarse de manera amplia y extensiva, como para con ello cobijar a aquellos trabajadores que tienen un nivel de confianza con el empleador o que ejerzan de manera genérica funciones de administración y representación de ese empleador**, por lo que la norma en comento solamente se puede aplicar en estricto rigor a quienes tengan la condición de administradores, de conformidad con el artículo 22 de la misma Ley 222 de 1995, pues así se precisó en la sentencia CSJ SL, 22 nov. 2005. rad. 25141, reiterada, entre otras, en

⁵ 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.

⁶ Magistrado ponente. MARTÍN EMILIO BELTRÁN QUINTERO - Radicación N° 53174 - Acta 06 - Bogotá, D. C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veinte (2020).

las sentencias CSJ SL, 30 ago. 2011, rad. 39550 y CSJ SL2572-2015, rad. 41514, cuando al efecto precisó:

Para la Corte el término **"administradores"** no se utiliza en un sentido amplio sino en uno **específico**. No fueron excluidos de la acción de reintegro todos los que ejerzan actos de administración en una sociedad, sino únicamente los que ostenten esa condición según la ley. Y cumple aquí recordar un principio elemental de interpretación del artículo 28 del Código Civil: "Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en estas su significado legal". Pues bien, el artículo 22 de la misma Ley 222 de 1995 definió el término administradores: "Son administradores, el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones" (Se subraya).

(...)

«[...] el carácter de administrador no admite ni suposiciones ni interpretaciones de acuerdo con el sentido natural y obvio de la palabra, sino que es una situación fáctica que debe probarse con el medio de convicción idóneo» para cada caso.

A partir del anterior CONTEXTO, cada una de las siguientes consultas se formulan teniendo en cuenta, que la ambigüedad sobre el contenido y alcance de la expresión **"los actos de los administradores"** a la que alude el Numeral 1º del Artículo 209 del Código de Comercio, puede generar cierta inseguridad jurídica, pues, su falta de claridad y precisión respecto de lo que constituyen **actos de los administradores**, puede afectar los principios de legalidad y tipicidad de las conductas sancionables imputables al revisor fiscal en el marco de un proceso sancionatorio.

Las mismas falencias o vacíos jurídicos se puede predicar respecto del contenido y alcance de la expresión **"Administradores"** en el marco de una entidad de derecho público sometida a una revisoría fiscal obligatoria, pues, el precitado Numeral 1º del Artículo 209 del Código de Comercio, al señalar que el revisor fiscal debe indicar en su informe presentado a la asamblea, "Si los actos de **los administradores** de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios", se está refiriendo de manera expresa y precisa solo a los actos de quienes ostentan la condición de "administradores", **excluyendo de plano, los actos de los demás funcionarios de la administración, que a pesar de que puedan ejercer funciones de manejo y confianza, no ostentan dicha condición de administradores**, como podrían ser por ejemplo, en relación con los ACTOS DE GESTIÓN derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, entre otros: el jefe de planeación, el jefe de presupuesto, el pagador o tesorero, el jefe de contabilidad, el jefe de nómina, el jefe de materiales o depósitos, quienes conforman los diferentes comités de evaluación, aprobación, calificación y adjudicación de contratos y todos los demás funcionarios de manejo y confianza que participan en la ACTIVIDAD CONTRACTUAL que desarrolla una entidad de derecho público. Por lo tanto, estos últimos funcionarios mencionados, al no ostentar la condición de **"administradores"**, se podría inferir, que el revisor en su informe y conforme las exigencias del Numeral 1º del Artículo 209 del Código de Comercio, no estaría obligado a pronunciarse sobre los actos de estos.

No obstante, lo anterior, quedaría por aclarar si dentro de la expresión **"los actos de los administradores"**, queda cobijado, **"los actos administrativos"**, proferidos por cualquier

servidor público de las entidades de derecho público sometidas a una revisoría fiscal obligatoria, o si tales **actos administrativos** se refieren solo a los proferidos por quienes ostentan la condición de "**administradores**", conforme lo indica el Numeral 1° del Artículo 209 del Código de Comercio.

Con todo, las consulta a formular se tornan complejas, **dada la diversidad y la forma como se celebran o ejecutan los "acto de los administradores"**, consagrados en el ordenamiento jurídico, razón por la cual resulta pertinente hacer una breve reseña del contenido y alcance de lo que comprenden "**los actos de los administradores**".

En materia mercantil, el artículo 99 del Código de comercio al definir la capacidad legal de la sociedad dispone que esta se circunscribirá al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto, y agrega que, se entenderán incluidos en el objeto social "**los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad**".

La Superintendencia de Sociedades mediante Of. **AN-08891, Abr. 23/87** se refirió a **los actos** que puede desarrollar la Sociedad. Al respecto dijo:

"El Artículo 99 del Código de Comercio señala los límites de las sociedades mercantiles, al admitir dentro de ella la realización de tres clases de actos:

- a) Los que se encuentran determinados en las actividades principales previstas en el objeto social;
- b) Los que se relacionan directamente con las actividades principales, y
- c) Los que tienen como finalidad ejercer los derechos y cumplir las obligaciones legal o convencionalmente derivados de la existencia y la actividad de la sociedad.

Los actos enunciados en los Literales a) y b) se relacionan con la finalidad que persigue la empresa o actividad de la sociedad y por ello deben guardar una relación directa con la misma. Los descritos en el Literal c) son actos ajenos al objeto social, pero que la sociedad está en capacidad de ejecutar, pues son necesarios para ejercer sus derechos (Actos de carácter civil, administrativo, etc.), o cumplir las obligaciones derivadas de la existencia y la actividad de la sociedad. V.gr.: contratos, de trabajo, asesoría, convenciones laborales, adquisición de activos inmovilizados, etc."

Recientemente, mediante **Concepto Jurídico 220 -012334 2008/01/21**, la Superintendencia de Sociedades, se pronunció acerca de la capacidad jurídica de las sociedades, en relación con el artículo 99 del código de comercio. A tal efecto reiteró el concepto **Of. AN-08891, Abr. 23/87**

A partir de lo expuesto hasta ahora, se podría hacer una distinción más amplia de los **actos de las empresas** indistintamente de que, quienes realizan tales actos, sean los "administradores" o funcionarios que no ostenten dicha condición.

Entonces, en principio se podría decir que muchos actos de las empresas se realizan de manera física o presencial, otros de manera virtual, otros por medios electrónicos mediante mensaje de datos, lo cual, estos últimos quedan regulados por las normas de comercio electrónico Ley

527/99, sin perjuicio de las normas comerciales, societarias o civiles que le sean aplicables para la formalización y validez de los respectivos actos.

Otros son actos jurídicos de carácter decisorios, de aprobación, autorización, ordenación y celebración o simplemente son actos de ejecución material;

También según su fuerza vinculante, **los actos de los administradores** pueden ser actos imperativos o de orden público que comprenden los actos de hacer y los actos de no hacer.

Pero también están los actos permisivos o potestativos, que son aquellos de libre atribución para hacer o no hacer una determinada acción, a discrecionalidad del funcionario.

Así pues, a manera de ejemplo, **dentro de los actos imperativos o de orden público de hacer, en relación con el ejercicio de facultades, funciones, deberes y obligaciones**, quedan comprendidos los siguientes actos de las empresas, entre otros:

1. **Actos de Constitución y reformas de las empresas:** comprende los actos de constitución, los actos relacionados con reformas estatutarias que impliquen la mutación de la naturaleza jurídica de la empresa, tales como: actos de transformación, actos de fusión, actos de conversión, etc.; los actos relacionados con la toma de decisión en materia de procesos de procesos concursales, acuerdos de reestructuración, recuperación, disolución o liquidación, etc.;
2. **Actos de organización y funcionamiento de las empresas:** comprenden los actos relacionados con la toma de decisiones de los órganos de dirección, administración, control y vigilancia de la empresa;
3. **Los actos de adopción de medidas de control interno;** Comprende los actos de adopción de los planes, programas y proyectos en materia administrativa, comercial y operativa; la adopción de sistemas, métodos y procedimientos administrativos, operativos y códigos de buen gobierno;
4. **Actos originados en desarrollo del Objeto social de la empresa:** comprende los actos previstos en los artículos 20 y 21 del Código de Comercio;
5. **Actos originados en cumplimiento de sus deberes y obligaciones legales del ente económico:** comprende los actos derivados del cumplimiento de deberes y obligaciones mercantiles (C de Cio Art. 19 y otros); los actos derivados del cumplimiento de deberes y obligaciones tributarias, cambiarias y aduaneras; los actos derivados del cumplimiento de deberes y obligaciones ante las autoridades administrativas de inspección control y vigilancia; actos derivados del cumplimiento de deberes y obligaciones Judiciales; actos derivados del cumplimiento de deberes y obligaciones laborales; actos derivados del cumplimiento de deberes relacionados con el control a la evasión y de los recursos parafiscales (Art. 50 Ley 789/02), etc.;
6. **Actos originados en ejercicio de sus derechos como empresa;**
7. **Actos originados en la defensa y garantía de los derechos de socios o accionistas;**
8. **Actos originados en la defensa y garantía de los derechos de consumidores y usuarios.**

Por su parte, dentro de los **actos imperativos de no hacer, en relación con las prohibiciones, inhabilidades, incompatibilidades y conflictos de interés**, quedan comprendidos los siguientes actos, entre otros:

1. Actos prohibidos en relación con los libros de Comercio de las empresas - Art. 57 C de Cio; art. 128 Dec. 2649/93;
2. Actos prohibidos en relación con irregularidades en la Contabilidad - Estatuto Tributario. (Dec. 624/89) Art. 654;
3. Actos prohibidos en relación con prácticas comerciales restrictivas, abuso de posición dominante y competencia desleal. - Ley 155/59;
4. Actos prohibidos de competencia desleal - Ley 256/96;
5. Actos prohibidos en relación con los acuerdos y actos contrarios a la libre competencia y constitutivos de posición dominante - Decreto 2153/99;
6. Actos prohibidos en relación con el régimen de prohibiciones, inhabilidades e incompatibilidades y conflictos de interés.;

Entonces, conforme al anterior CONTEXTO ampliamente expuesto;

SE PREGUNTA:

- a) ¿El artículo 209 del Código de Comercio que trata sobre **"el contenido del informe del revisor fiscal presentado a la asamblea o junta de socios"**, aplica por igual para las entidades de derecho privado, como para las entidades de derecho público sometidas a una revisoría fiscal obligatoria?;
- b) ¿Cuál es el verdadero contenido y alcance de la expresión **"los actos de los administradores"** contenida en el Numeral 1º del Artículo 209 del C de Cio, pues, en el marco del funcionamiento de una entidad de derecho público o privado, existen diversos tipos de **"actos de las empresas"**, conforme se reseñó arriba en el CONTEXTO?;
- c) ¿la expresión **"los actos de los administradores"** contenida en el Numeral 1º del Artículo 209 del C de Cio, comprende los actos materiales o de ejecución, y los actos y negocios jurídicos, o se limitan solo a estos últimos?;
- d) ¿En dicha expresión **"los actos de los administradores"**, debe entenderse incluidos, entre otros, los actos de autorización, aprobación, celebración, ordenación y ejecución de recursos públicos, así como los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL en sus etapas, precontractual, contractual y postcontractual, realizados por una entidad de derecho público sujeta a revisoría fiscal?;
- e) ¿Si la anterior respuesta es positiva, tales actos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, **corresponden estrictamente solo a los realizados por quienes ostentan la condición de "administradores"** conforme lo indica el Numeral 1º del Artículo 209 del Código de Comercio y conforme a la noción y alcance de la expresión **"administradores"** contenida en el Artículo 22 de la Ley 222 de 1995 y la jurisprudencia reseñada en el CONTEXTO; o incluye también los actos realizados por quienes ejercen funciones de manejo y confianza, así no tengan la condición de **"Administradores"** ?;
- f) ¿Dentro de la expresión **"los actos de los administradores"**, debe entenderse incluidos **"los actos administrativos"** derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL realizados por una entidad de derecho público sujeta a revisoría fiscal?;

- g) *¿Si la anterior respuesta es afirmativa, tales **"actos administrativos"** comprenden los emitidos solo por quienes ostenten la condición de **"administradores de la entidad"** conforme lo indica el Numeral 1º del Artículo 209 del Código de Comercio; o incluye además los **"actos administrativos"** emitidos por otros funcionarios de manejo y confianza así no tengan la condición de **"administradores"** ?;*
- h) *¿Por qué el Numeral 1º del Artículo 209 del C de Cio, supedita a que "los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios, **y excluye que tales actos de los administradores se ajusten a la Ley?**;*
- i) *¿Conforme a la norma en cita, el hecho de excluir de que **"los actos de los administradores"** se ajusten a la Ley, constituye acaso el fundamento legal de que el revisor fiscal **no ejerce funciones de control de legalidad** - conforme a la ley - sobre los actos de los administradores?;*
- j) *¿Si bien, **"los actos de los administradores"** relacionados con los actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, NO SIEMPRE **originan un hecho económico que implique reconocimiento (contabilización), en la contabilidad,** (V.gr. la evaluación y calificación de proponentes, la expedición de CDP y CRP, etc.), aun así, el revisor fiscal estaría obligado a ejercer control de legalidad - conforme a la ley - de tales actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como de los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL que realiza una entidad de derecho público?;*
- k) *¿Si la anterior respuesta es afirmativa, es decir, si el revisor fiscal debe ejercer control de legalidad - conforme a la ley - de **"los actos de los administradores"**, **cuál es el contenido y alcance de ese control de legalidad, es decir, incluye el control de legalidad de los requisitos formales y sustanciales** de los actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL que realiza una entidad de derecho público?;*
- l) *¿En consonancia con lo anterior, puede un revisor fiscal de una entidad de derecho público, ser sancionado por la autoridad competente, sin que se le viole el debido proceso sancionatorio en relación con el principio de legalidad y tipicidad, por ejemplo, **por no ejercer control de legalidad** - conforme a la ley - **sobre los actos de los administradores**, relacionados con los actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL, **teniendo en cuenta que el Numeral 1 del Artículo 209 del C de Cio, no obliga al revisor fiscal a aseverar de que los actos de los administradores de la sociedad se ajusten a la Ley?**;*
- m) *¿Puede un revisor fiscal de una entidad de derecho público, ser sancionado por la autoridad competente, sin que se le viole el debido proceso sancionatorio en relación con el principio de legalidad y tipicidad, por ejemplo, **por no ejercer control de legalidad** - conforme a la ley - **sobre los actos de gestión de los funcionarios de manejo y confianza que no ostenten la condición de "administradores"**, en relación con los actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD*

CONTRACTUAL, teniendo en cuenta que el Numeral 1 del Artículo 209 del C de Cio, **solo obliga al revisor fiscal a pronunciarse exclusivamente sobre "los actos de los administradores"**, excluyendo de plano los actos de cualquier otro funcionario de la entidad?;

- n) ¿Si los administradores de una entidad de derecho público sometida a una revisoría fiscal obligatoria, en la realización de los actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como de los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL, cometen el delito de **"contrato sin cumplimiento de requisitos legales"**, el revisor fiscal estaría llamada a responder penalmente por comisión por omisión, 1) por no haber hecho control previo de legalidad del respectivo contrato; 2) por no haber prevenido ni evitado las ilegalidades en dicho contrato?;
- o) ¿En el caso planteado anteriormente, qué otros tipos de responsabilidades le correspondería al revisor fiscal **por no ejercer el control previo de legalidad** - conforme a la ley - sobre los **"actos de los administradores"**, relacionados con los actos de autorización, aprobación, ordenación, celebración y ejecución de los recursos públicos, así como con los documentos, contratos, negocios y demás actos jurídicos derivados de la ACTIVIDAD CONTRACTUAL de una entidad de derecho público sometida a su control y vigilancia, **teniendo en cuenta que los Artículos 53 al 59 de la Ley 80 de 1993, frente a la actividad contractual del Estado, solo le asigna deberes y responsabilidades a los interventores, supervisores y servidores públicos que participan en los procesos de contratación y no le asigna deberes ni responsabilidades a los revisores fiscales?**

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)

PREGUNTA No. 13. SOBRE LA FACULTAD DE IMPUGNACIÓN DEL REVISOR FISCAL SOBRE LAS DECISIONES DEL MÁXIMO ÓRGANO SOCIAL, SEGÚN EL ARTÍCULO 191 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.

CONTEXTO:

El Artículo 191 del Código de Comercio reza:

"ARTÍCULO 191. <IMPUGNACIÓN DE DECISIONES DE LA ASAMBLEA O JUNTA DE SOCIOS>. Los administradores, **los revisores fiscales** y los socios ausentes o disidentes **podrán impugnar las decisiones de la asamblea o de la junta de socios** cuando no se ajusten a las prescripciones legales o a los estatutos. (...)"

Se podría inferir que la impugnación prevista en el Artículo 191 del C de Cio es de carácter potestativa para el revisor fiscal, más no imperativa y, asimismo se puede inferir que dicha impugnación es de carácter restringido por cuanto se dirige solo frente a las decisiones de la asamblea o de la junta de socios y no cubre a las decisiones de la junta directiva, consejos de administración, ni de ningún otro cuerpo colegiado de la sociedad.

SE PREGUNTA:

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

- a) *¿La facultad de impugnación del Revisor Fiscal prevista en el Artículo 191 del C de Cio contra las decisiones del máximo órgano social, procede solo por vicios de nulidad, previstos en el Artículo 190 ibídem o también procede por vicios de ineficacia?;*
- b) *¿La facultad de impugnación del Revisor Fiscal prevista en el Artículo 191 del C de Cio contra las decisiones del máximo órgano social, debe entenderse como una atribución que puede cumplir el revisor fiscal de manera potestativa o discrecional, o debe considerarse como un deber imperativo de obligatorio cumplimiento?;*
- c) *¿Si la facultad de impugnación del Revisor Fiscal prevista en el Artículo 191 del C de Cio contra las decisiones del máximo órgano social, no es un deber imperativo, entonces, si un revisor fiscal ante una decisión viciada de nulidad o ineficacia, no la impugna, está llamado a responder?;*
- d) *¿Si la anterior respuesta es afirmativa, que tipo de responsabilidad, administrativa, disciplinaria, penal o ética-profesional le cabría al revisor fiscal por no impugnar las decisiones del máximo órgano social viciadas de nulidad o ineficacia?*
- e) *¿La facultad de impugnación del Revisor Fiscal prevista en el Artículo 191 del C de Cio debe entenderse con carácter restringido solo frente a las decisiones viciadas del máximo Órgano social y por lo tanto no quedan cobijadas las decisiones de la junta directiva, del consejo de administración o de cualquier otro cuerpo colegiado de la administración?;*
- f) *¿Si la anterior respuesta es afirmativa, entonces se podría afirmar, que **las decisiones** de las Juntas directivas, consejos de administración y demás comités o cuerpos colegiados **creados al interior de las entidades públicas** para adoptar las determinaciones sobre la autorización, aprobación, ordenación, evaluación y calificación de los diferentes aspectos relacionados con los contratos, documentos y demás negocios y actos jurídicos vinculados con la ACTIVIDAD CONTRACTUAL del Estado, no son objeto de impugnación por parte del revisor fiscal en los términos del Artículo 191 del C de Cio, y en tal sentido se podría afirmar que **tales decisiones**, tampoco están bajo el escrutinio del revisor fiscal, es decir, no son objeto de su control de legalidad?*

(Nota. Para cada respuesta, favor indicar el fundamento jurídico)”

RESUMEN:

El revisor fiscal ejerce funciones de fiscalización y vigilancia propias de la revisoría fiscal, que no se confunden con la gestión fiscal ni con las competencias de los órganos de control fiscal. En las entidades de derecho público, el alcance de sus funciones debe determinarse conforme a la naturaleza jurídica de cada entidad y al régimen que le resulte aplicable, sin que el ejercicio del cargo implique asumir funciones de administración, gestión o control fiscal estatal. El CTCP es competente para orientar sobre el alcance de las funciones profesionales del revisor fiscal dentro de las materias propias de la contaduría pública, pero no para interpretar o determinar responsabilidades fiscales, penales, disciplinarias o administrativas, ni para resolver controversias jurídicas propias de las autoridades competentes.

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en su calidad de organismo permanente de normalización técnica de Normas de Contabilidad, Información Financiera y Aseguramiento de la Información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y conforme a las disposiciones legales vigentes, principalmente las contempladas en la [Ley 43 de 1990](#), la [Ley 1314 de 2009](#) y los decretos que las desarrollan, procede a dar respuesta a la consulta de manera general, sin pretender resolver casos particulares, en los siguientes términos:

De esta manera, en atención al alcance de las preguntas formuladas, resulta necesario precisar que la competencia del Consejo Técnico de la Contaduría Pública se circunscribe a los aspectos técnicos relacionados con el ejercicio de la profesión contable y, en particular, a las materias de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, así como a la orientación sobre el ejercicio de la revisoría fiscal en aquello que corresponda a dichas materias. En consecuencia, el CTCP no es competente para interpretar, determinar o definir el alcance de las funciones atribuidas a las contralorías u otros órganos de control, ni para establecer la configuración de responsabilidades fiscales, penales, disciplinarias o administrativas sancionatorias, ni para resolver controversias o casos particulares relacionados con el ejercicio de dichas competencias. No obstante, cuando una pregunta involucre simultáneamente aspectos propios del ejercicio de la revisoría fiscal, el Consejo podrá pronunciarse exclusivamente sobre estos últimos, dentro del ámbito técnico de su competencia.

Respuesta a la pregunta 1: Funciones de vigilancia y control fiscal del revisor fiscal sobre la actividad contractual en las entidades públicas:

En relación con los literales a) a h) de esta pregunta, se observa que los interrogantes formulados se encuentran estrechamente relacionados y, en buena parte, parten de la premisa de que el revisor fiscal de una entidad de derecho público podría estar obligado a ejercer funciones de vigilancia y control fiscal sobre la gestión contractual de la entidad. Por ello, antes de abordar cada uno de ellos, resulta necesario precisar que el CTCP no tiene competencia para interpretar el régimen jurídico del control fiscal ni para determinar las competencias de las contralorías, la existencia de concurrencia entre estas y las funciones del revisor fiscal, o las consecuencias fiscales, penales, disciplinarias o administrativas derivadas del eventual incumplimiento de tales funciones.

En consecuencia, los literales a) a h) no serán objeto de respuesta individual en aquellos aspectos que correspondan a dichas materias. No obstante, el CTCP considera pertinente efectuar, dentro del ámbito de sus competencias, una precisión general sobre la naturaleza de la revisoría fiscal y su diferencia frente al control fiscal, en cuanto dicha

delimitación resulta necesaria para evitar equiparar las funciones propias del revisor fiscal con las atribuidas constitucional y legalmente a los órganos de control fiscal.

La vigilancia y el control fiscal constituyen una función pública cuyo ejercicio corresponde a los órganos de control fiscal, en los términos de la Constitución Política y de las disposiciones que regulan dicha materia. En este sentido, la Sentencia C-320 de 1994 de la Corte Constitucional declaró inexecutable la expresión “las revisorías fiscales de las empresas públicas municipales”, contenida en el [artículo 4 de la Ley 42 de 1993](#), en cuanto incluía a las revisorías fiscales dentro de los organismos encargados de ejercer control fiscal. De ello se desprende que la revisoría fiscal no constituye un órgano de control fiscal ni el contador público que ejerce dicho cargo adquiere, por esa sola condición, las funciones propias de los órganos estatales de control fiscal.

Por su parte, las funciones del revisor fiscal se encuentran establecidas en el ordenamiento jurídico que regula el ejercicio de la revisoría fiscal, entre ellas las previstas en el [artículo 207 del Código de Comercio](#). Dichas funciones corresponden a una actividad de fiscalización propia del ejercicio profesional de la contaduría pública y tienen una naturaleza y finalidad diferentes de las atribuidas a los órganos de control fiscal. En consecuencia, el hecho de que una entidad de derecho público se encuentre sometida a revisoría fiscal no convierte al revisor fiscal en sujeto u órgano del control fiscal estatal ni le atribuye, por ese solo hecho, las funciones asignadas a las contralorías.

En consecuencia, no corresponde al CTCP establecer si las funciones de control y vigilancia propias del revisor fiscal son concurrentes o excluyentes frente al control fiscal ejercido por las contralorías, ni determinar si los revisores fiscales de entidades de derecho público están obligados a ejercer funciones de vigilancia y control fiscal sobre la actividad contractual del Estado, ni establecer el contenido y alcance de tales funciones bajo el régimen de control fiscal. Tampoco corresponde al Consejo determinar las responsabilidades fiscales, penales, disciplinarias o administrativas derivadas de su eventual incumplimiento, ni pronunciarse sobre la procedencia de sanciones o de excepciones de inconstitucionalidad o ilegalidad dentro de procesos concretos. Por tanto, los literales a) a h), en cuanto plantean dichos asuntos, exceden el ámbito de competencia del CTCP y no serán objeto de pronunciamiento individual. Lo anterior se entiende sin perjuicio de que, en las preguntas posteriores, el Consejo pueda pronunciarse sobre el contenido y alcance de las funciones propias del revisor fiscal previstas en las normas que regulan el ejercicio de la profesión contable y la revisoría fiscal, cuando los interrogantes correspondan a materias propias de su competencia.

Respuesta a la pregunta 2: Funciones de control y vigilancia del revisor fiscal sobre la actividad contractual en las entidades públicas, en los términos del artículo 207 del Código de Comercio:

A diferencia de la pregunta anterior, los interrogantes formulados en esta pregunta sí involucran aspectos relacionados con el contenido y alcance de las funciones atribuidas al revisor fiscal por el artículo 207 del Código de Comercio, materia sobre la cual el CTCP puede pronunciarse dentro del ámbito de sus competencias. No obstante, es necesario distinguir dichas funciones de la vigilancia y el control fiscal que corresponde ejercer a los órganos de control fiscal.

El artículo 207 del Código de Comercio establece las funciones del revisor fiscal y, entre ellas, dispone que debe “cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva”; dar oportunamente cuenta, por escrito, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios; colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan inspección y vigilancia; velar por la regularidad de la contabilidad y de las actas; inspeccionar los bienes de la sociedad; y establecer un control permanente sobre los valores sociales, entre otras funciones.

En consecuencia, cuando una entidad sometida a revisoría fiscal desarrolla actividades contractuales, las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la entidad forman parte del ámbito de actuación del revisor fiscal, en la medida en que correspondan a las operaciones y negocios de la entidad y dentro del alcance de las funciones que la ley le atribuye. Ello implica que el revisor fiscal debe desarrollar los procedimientos de fiscalización que correspondan para el cumplimiento de sus funciones legales y, cuando advierta irregularidades en el funcionamiento de la entidad o en el desarrollo de sus negocios, debe dar oportunamente cuenta de ellas a los órganos correspondientes, conforme a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 207 del Código de Comercio.

Lo anterior no significa que el revisor fiscal ejerza control fiscal sobre los actos de gestión fiscal derivados de la actividad contractual en las entidades públicas. La circunstancia de que determinadas operaciones o actividades de una entidad pública puedan encontrarse sometidas a vigilancia y control fiscal por parte de los órganos competentes no modifica la naturaleza de las funciones que corresponden al revisor fiscal conforme al artículo 207 del Código de Comercio.

En particular, el numeral 1 del artículo 207 no establece que el revisor fiscal deba ejercer un control fiscal sobre la contratación de la entidad, sino que le impone cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajusten a sus estatutos y a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva. Esta función debe analizarse conjuntamente con las demás atribuciones legales del revisor fiscal y con el marco de aseguramiento aplicable al ejercicio profesional, sin que pueda

entenderse como una función de coadministración o como una sustitución de las competencias propias de los administradores o de los órganos de control fiscal.

Por consiguiente, frente al literal a), no son funciones del revisor fiscal ejercer el control fiscal por el solo hecho de que la actividad contractual de una entidad pública constituya gestión fiscal o se encuentre sometida a vigilancia y control fiscal.

Frente al literal b), el contenido y alcance de dichas funciones no consiste en ejercer el control fiscal atribuido a las contralorías, sino en desarrollar las funciones propias de la revisoría fiscal respecto de las operaciones de la entidad, entre ellas las previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 207 del Código de Comercio. Por ello, cuando la actividad contractual se materialice en operaciones celebradas o cumplidas por cuenta de la entidad, estas podrán encontrarse dentro del ámbito de fiscalización del revisor fiscal, en los términos y con el alcance que establecen las normas que regulan su ejercicio profesional. El alcance concreto de los procedimientos que deba aplicar dependerá de la naturaleza de la función de revisoría fiscal que corresponda desarrollar y de las normas profesionales aplicables, sin que ello implique asumir las funciones de los administradores ni las de los órganos de control fiscal.

Respecto del literal c), el CTCP no es competente para determinar la responsabilidad penal, fiscal, disciplinaria o administrativa que pudiera derivarse de la omisión de funciones relacionadas con la gestión fiscal, pues ello corresponde a las autoridades competentes y a los respectivos regímenes jurídicos. En cuanto a la responsabilidad derivada del ejercicio profesional de la revisoría fiscal, su determinación tampoco puede establecerse por la sola circunstancia de que se haya producido un detrimento o una irregularidad en la actividad contractual. Debe analizarse, en cada caso, si existió incumplimiento de una función legalmente atribuida al revisor fiscal y si se configuran los elementos de la responsabilidad correspondiente. El [artículo 211 del Código de Comercio](#) establece, en términos generales, la responsabilidad del revisor fiscal por los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Respuesta a la pregunta 3: Funciones de control de legalidad o control jurídico por parte del revisor fiscal sobre la actividad contractual en las entidades públicas:

Las preguntas formuladas parten de la utilización de las expresiones “control de legalidad” y “control jurídico” para referirse a las funciones que corresponderían al revisor fiscal frente a los contratos, documentos y demás actos jurídicos derivados de la actividad contractual de una entidad de derecho público. Al respecto, es necesario precisar que dichas expresiones no corresponden a una función autónoma atribuida al revisor fiscal por el artículo 207 del Código de Comercio, por lo que su alcance debe

determinarse a partir de las funciones que expresamente le asigna el ordenamiento jurídico.

En efecto, el numeral 1 del artículo 207 del Código de Comercio establece como función del revisor fiscal “cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva”. A su vez, el numeral 2 le impone el deber de dar oportunamente cuenta, por escrito, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios. Estas funciones deben analizarse conjuntamente con las demás atribuciones previstas en el mismo artículo.

En este sentido, la función de fiscalización del revisor fiscal sí comprende la verificación de determinados aspectos de legalidad de las operaciones de la entidad. La Corte Constitucional ha señalado que la revisoría fiscal tiene, entre sus finalidades, garantizar que la sociedad cumpla la Constitución, la ley y sus estatutos, y ha destacado que el artículo 207 establece deberes orientados a verificar la legalidad de las actuaciones que son objeto de su vigilancia.

No obstante, lo anterior no significa que el revisor fiscal ejerza un control jurídico integral sobre todos los contratos, documentos y actos jurídicos de la entidad, ni que le corresponda sustituir a los administradores, a las oficinas jurídicas, a las autoridades administrativas o a los jueces en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico. En particular, el artículo 207 no le atribuye una competencia general para declarar la legalidad o ilegalidad de los contratos o actos jurídicos, ni para adoptar decisiones sobre su validez, nulidad, eficacia o ejecutabilidad.

Por consiguiente, frente al literal a), el revisor fiscal no está obligado a ejercer un “control de legalidad” o “control jurídico” autónomo e integral sobre la actividad contractual de una entidad pública bajo esa denominación. Sí debe ejercer las funciones de fiscalización que legalmente le corresponden respecto de las operaciones de la entidad y, dentro de ellas, verificar los aspectos que resulten necesarios para establecer si dichas operaciones se ajustan a las disposiciones que, conforme al marco jurídico aplicable a la entidad y al alcance de sus funciones, debe considerar en el ejercicio de su cargo.

Respecto del literal b), el alcance de esta función no comprende, por regla general, la revisión exhaustiva de los aspectos formales y sustanciales de todos los contratos, documentos y demás actos jurídicos que hagan parte de la actividad contractual. Su actuación debe guardar correspondencia con las funciones legales de la revisoría fiscal y con el objeto de fiscalización que le corresponde. Cuando en desarrollo de sus funciones advierta irregularidades relacionadas con las operaciones o negocios de la

entidad, deberá dar oportunamente cuenta de ellas en los términos previstos por el artículo 207 del Código de Comercio.

En consecuencia, no puede entenderse que el revisor fiscal deba realizar una revisión jurídica integral, previa y exhaustiva de cada contrato o acto jurídico celebrado por una entidad pública. El alcance de su actuación debe establecerse a partir de las funciones legalmente atribuidas al cargo y de las circunstancias concretas de las operaciones objeto de fiscalización, sin que ello implique asumir funciones propias de la administración o de las autoridades encargadas de ejercer control jurídico sobre la actuación administrativa.

En cuanto al literal c), el CTCP no es competente para determinar la responsabilidad penal, fiscal, disciplinaria o administrativa que pudiera derivarse de la eventual omisión de las funciones que correspondan al revisor fiscal, por tratarse de materias sometidas a los respectivos regímenes jurídicos y a las autoridades competentes. En cuanto a la responsabilidad derivada del ejercicio profesional, esta tampoco puede establecerse de manera automática por la sola existencia de una irregularidad contractual. El artículo 211 del Código de Comercio establece que el revisor fiscal responde por los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Por tanto, el revisor fiscal sí tiene funciones de fiscalización relacionadas con la legalidad de las operaciones de la entidad, pero no ejerce un control jurídico integral o una función de control de legalidad sobre toda su actividad contractual. La determinación del alcance de sus deberes debe hacerse a partir de las funciones que legalmente le han sido atribuidas y de las circunstancias propias de cada operación, sin equiparar su actuación con las competencias de las autoridades administrativas, judiciales o de control.

Respuesta a la pregunta 4: Sobre la posición de garante del revisor fiscal en relación con la responsabilidad penal, disciplinaria y administrativa por omisión:

Los interrogantes formulados parten de la premisa de que el revisor fiscal, por razón de las funciones propias de su cargo, ostenta una posición de garante frente a los actos ilícitos que puedan cometer los administradores de una entidad de derecho público en desarrollo de su actividad contractual, y que dicha posición permite atribuirle responsabilidad por comisión por omisión u omisión impropia en los ámbitos penal, disciplinario y administrativo sancionatorio.

Al respecto, debe precisarse que la Corte Constitucional ha reconocido la especial naturaleza y trascendencia de la revisoría fiscal y ha señalado que los revisores fiscales son garantes ante el Estado, la colectividad y los propietarios de la empresa respecto

de la veracidad de las operaciones que certifican y de la legalidad de las actuaciones que vigilan. Asimismo, ha destacado que la revisoría fiscal cumple una función de fiscalización independiente y permanente y que el incumplimiento de los deberes propios del cargo puede generar diferentes tipos de responsabilidad.

No obstante, esta sola caracterización de la función del revisor fiscal no permite concluir que este ostente en todos los casos una posición de garante en el sentido específico previsto por el [artículo 25 del Código Penal](#). Esta disposición establece que la responsabilidad por omisión requiere, entre otros elementos, la existencia de un deber jurídico de impedir un resultado típico, que el sujeto se encuentre en posibilidad de hacerlo y que tenga a su cargo la protección concreta del bien jurídico o la vigilancia de una determinada fuente de riesgo, conforme a la Constitución o la ley.

En este sentido, las funciones atribuidas al revisor fiscal por el artículo 207 del Código de Comercio deben analizarse dentro del ámbito propio de la revisoría fiscal. Entre ellas se encuentran la obligación de cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajusten a sus estatutos y a las decisiones de sus órganos sociales, así como la de informar oportunamente las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios. Estas funciones imponen al revisor fiscal deberes propios de fiscalización, vigilancia e información, pero no lo convierten en administrador de la entidad ni le atribuyen la dirección o ejecución de las operaciones que corresponden a los administradores.

Por consiguiente, frente al literal a), no corresponde afirmar que el revisor fiscal ostenta, por el solo hecho de ejercer su cargo en una entidad de derecho público, una posición de garante general respecto de todos los actos de gestión fiscal derivados de la actividad contractual de la entidad. El alcance de sus deberes debe determinarse a partir de las funciones que legalmente le han sido atribuidas como revisor fiscal y de las circunstancias concretas en que se desarrolla su actuación.

En cuanto al literal b), la determinación de si un revisor fiscal puede ser penalmente responsable por comisión por omisión u omisión impropia respecto de delitos concretos, como el interés indebido en la celebración de contratos o el contrato sin cumplimiento de requisitos legales, exige establecer, entre otros aspectos, la existencia de un deber jurídico concreto de impedir el resultado, el alcance de la posición de garante, la posibilidad efectiva de evitarlo y los demás elementos de imputación exigidos por el derecho penal. El CTCP no es competente para efectuar dicha determinación ni para establecer responsabilidad penal en un caso concreto. El artículo 25 del Código Penal corresponde al régimen jurídico cuya interpretación y aplicación compete a las autoridades judiciales dentro de sus respectivas competencias.

De igual manera, respecto del literal c), el CTCP no es competente para determinar si un revisor fiscal está sujeto a responsabilidad disciplinaria por omisión impropia frente a las faltas cometidas por los administradores de una entidad pública, ni para establecer la aplicación del [artículo 27 del Código General Disciplinario](#) a un caso concreto. Esa disposición contempla la acción y omisión como formas de realización de la falta disciplinaria y establece una regla específica para los casos en que exista el deber jurídico de impedir un resultado. Su aplicación requiere determinar previamente el sujeto disciplinable, sus deberes funcionales y los demás elementos de la responsabilidad disciplinaria, asuntos que corresponden a las autoridades competentes.

Finalmente, frente al literal d), tampoco corresponde al CTCP determinar si la omisión de un revisor fiscal configura responsabilidad administrativa sancionatoria por la aplicación de disposiciones que empleen expresiones como “tolerar”, “permitir” o “no evitar”. La configuración de una responsabilidad de esta naturaleza depende de la norma sancionatoria específica, del sujeto al cual se dirige, del deber jurídico impuesto, de la conducta efectivamente desplegada u omitida y de los demás elementos exigidos por el régimen sancionatorio correspondiente. Su determinación corresponde a la autoridad competente.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de que el incumplimiento de las funciones legalmente atribuidas al revisor fiscal pueda generar las responsabilidades que correspondan conforme al ordenamiento jurídico. Desde el ámbito de competencia del CTCP, lo procedente es señalar que tales responsabilidades deben analizarse a partir del incumplimiento de los deberes propios del cargo y no mediante la atribución automática al revisor fiscal de las conductas ilícitas o irregulares realizadas por los administradores.

En consecuencia, el CTCP no puede determinar si el revisor fiscal ostenta una posición de garante para efectos de atribuirle responsabilidad penal, disciplinaria o administrativa por los actos ilícitos cometidos por los administradores, ni establecer si en un caso concreto se configura comisión por omisión u omisión impropia. Sí puede precisar que las funciones de fiscalización, vigilancia e información que corresponden al revisor fiscal no implican asumir las funciones de administración ni hacen responsable al revisor fiscal, por ese solo hecho, de los actos ejecutados por los administradores. La eventual responsabilidad del revisor fiscal deberá determinarse, en cada régimen, a partir de sus propios deberes legales y de los elementos de responsabilidad que resulten aplicables.

Respuesta a la pregunta 5: Responsabilidad disciplinaria y ético-profesional del revisor fiscal frente a los actos de la administración de una entidad de derecho público

Los interrogantes formulados se refieren al alcance del [artículo 41 de la Ley 43 de 1990](#), conforme al cual “el Contador Público en el ejercicio de las funciones de Revisor Fiscal

y/o auditor externo, no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios”. Al respecto, resulta necesario precisar que esta disposición debe interpretarse de manera armónica con las demás normas que regulan las funciones, deberes y responsabilidades del revisor fiscal, particularmente con aquellas que establecen sus funciones de fiscalización y vigilancia.

El artículo 41 de la Ley 43 de 1990 establece una regla de delimitación de responsabilidad entre los actos propios de la administración y el ejercicio de las funciones profesionales del revisor fiscal. En este sentido, el revisor fiscal no asume la responsabilidad propia de los administradores por las decisiones, actos u operaciones que estos adopten o ejecuten en ejercicio de sus funciones. Ello es consecuencia de la naturaleza independiente de la revisoría fiscal, que no implica la administración de la entidad ni la participación del revisor fiscal en la toma de las decisiones que corresponden a los administradores.

Por tanto, frente al literal a), el artículo 41 de la Ley 43 de 1990 no puede entenderse como una disposición contraria a las normas que regulan la responsabilidad penal, disciplinaria o administrativa del revisor fiscal. Se trata de ámbitos distintos. La norma establece que el revisor fiscal no responde por los actos de la administración en cuanto tales, pero ello no excluye la responsabilidad que pueda derivarse de sus propias actuaciones u omisiones en el cumplimiento de las funciones que legalmente le corresponden. En consecuencia, la sola existencia de un acto irregular o ilícito de la administración no genera responsabilidad para el revisor fiscal; esta deberá establecerse a partir de su propia conducta y del incumplimiento, cuando corresponda, de los deberes que le sean exigibles.

En cuanto al literal b), no resulta procedente interpretar que el artículo 41 sea aplicable exclusivamente a los revisores fiscales de entidades de derecho público. La disposición se refiere expresamente a “las empresas o personas a las cuales presta sus servicios”, sin establecer una distinción fundada en la naturaleza pública o privada de la entidad. Por consiguiente, la expresión “actos administrativos” utilizada por el legislador en esta disposición no puede entenderse, por el solo uso de dicha expresión, como referida exclusivamente a los actos administrativos en el sentido técnico propio del derecho administrativo.

En relación con los literales c) a g), la expresión “actos administrativos” del artículo 41 debe interpretarse dentro del contexto de la norma y de la naturaleza de la relación entre el revisor fiscal y la entidad a la cual presta sus servicios. En este contexto, la expresión hace referencia a los actos de administración o decisiones adoptadas por la empresa o por las personas a quienes corresponde su dirección y administración, respecto de los cuales el revisor fiscal no asume la responsabilidad propia de quien los adopta o ejecuta.

Por ello, no resulta adecuado extender el concepto de “actos administrativos” del artículo 41 hasta comprender, en sentido técnico de derecho administrativo, únicamente las declaraciones o decisiones unilaterales de una autoridad pública, pues tal interpretación dejaría sin contenido la disposición respecto de las empresas y personas de derecho privado a las que expresamente también se refiere.

Tampoco resulta adecuado interpretar la expresión en un sentido tan amplio que comprenda indistintamente todas las actuaciones, operaciones, contratos y negocios jurídicos de la entidad para concluir que, por estar comprendidos dentro de la administración, quedan por esa sola circunstancia excluidos de la fiscalización del revisor fiscal. El artículo 41 debe armonizarse con las funciones establecidas para el revisor fiscal, particularmente con el artículo 207 del Código de Comercio.

En efecto, el hecho de que el revisor fiscal no sea responsable de los actos administrativos de la entidad no significa que tales actos estén por fuera de sus funciones de fiscalización. El numeral 1 del artículo 207 del Código de Comercio le impone cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajusten a las prescripciones de los estatutos y a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva, y el numeral 2 le impone dar oportunamente cuenta de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios. Por tanto, una cosa es que el revisor fiscal deba ejercer sus funciones de fiscalización respecto de las operaciones y actuaciones de la entidad y otra diferente que asuma responsabilidad por las decisiones adoptadas por la administración.

En este sentido, el artículo 41 no establece que el revisor fiscal sea irresponsable frente a las actuaciones de la entidad, sino que delimita la responsabilidad que corresponde a la administración respecto de sus propios actos frente a la responsabilidad profesional que corresponde al revisor fiscal por el cumplimiento de sus funciones. El revisor fiscal conserva sus deberes de fiscalización, vigilancia, información y denuncia establecidos por la ley, y puede responder por sus propias actuaciones u omisiones cuando estas impliquen el incumplimiento de sus deberes profesionales.

Por consiguiente, frente al literal h), no puede afirmarse que el artículo 41 exonere al revisor fiscal de responsabilidad disciplinaria o ético-profesional por las irregularidades o conductas ilegales de la administración. La ausencia de responsabilidad por los actos administrativos de la entidad no equivale a ausencia de responsabilidad por el ejercicio de la revisoría fiscal. Si el revisor fiscal incumple las funciones que legalmente le corresponden, su propia conducta podrá dar lugar a las responsabilidades que establezca el ordenamiento jurídico, sin que para ello sea necesario atribuirle la responsabilidad por el acto ejecutado por la administración.

Ahora bien, corresponde precisar que el CTCP no es competente para determinar, en un caso concreto, si una determinada conducta del revisor fiscal configura una falta disciplinaria, una infracción administrativa o responsabilidad penal, pues ello corresponde a las autoridades competentes conforme al régimen aplicable. Su competencia se limita, en este punto, a orientar sobre el alcance de las funciones y deberes propios del ejercicio profesional.

Respuesta a la pregunta 6: Responsabilidad fiscal del revisor fiscal de una entidad de derecho público por el ejercicio de sus funciones de control y vigilancia:

La pregunta parte de la consideración según la cual las funciones de control y vigilancia que desarrolla el revisor fiscal, en los términos del artículo 207 del Código de Comercio, constituyen actos realizados “con ocasión de la gestión fiscal” y, por ello, permitirían atribuirle responsabilidad fiscal cuando la omisión de tales funciones contribuya a la producción de un daño al patrimonio público.

Al respecto, es necesario precisar que esta conclusión no se desprende de la Sentencia C-840 de 2001. En dicha providencia, la Corte Constitucional examinó el alcance de la expresión “con ocasión de ésta”, contenida en el [artículo 1 de la Ley 610 de 2000](#), y señaló que dicha expresión solamente puede comprender actos que tengan una relación de conexidad próxima y necesaria con el desarrollo de la gestión fiscal. La Corte igualmente precisó que la responsabilidad fiscal únicamente puede predicarse respecto de servidores públicos y particulares que estén jurídicamente habilitados para ejercer gestión fiscal, esto es, que tengan poder decisorio sobre los fondos o bienes del Estado puestos a su disposición.

En consecuencia, el hecho de que una persona desempeñe funciones de control, dirección, coordinación u otras funciones relacionadas con una entidad pública no determina, por sí solo, su condición de gestor fiscal ni genera responsabilidad fiscal. La Corte Constitucional fue expresa al señalar que el control fiscal debe ejercerse de manera selectiva respecto de quienes efectivamente ejercen gestión fiscal, dejando por fuera de su órbita a quienes no tengan esa condición. Asimismo, indicó que la responsabilidad fiscal se encuentra vinculada a los bienes o fondos públicos concretamente sometidos al poder jurídico de manejo o disposición del responsable.

En el caso del revisor fiscal, las funciones previstas en el artículo 207 del Código de Comercio corresponden al ejercicio de la revisoría fiscal y comprenden, entre otras, cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajusten a sus estatutos y a las decisiones de sus órganos sociales, así como informar oportunamente las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios. Tales funciones son de fiscalización y vigilancia

profesional, pero no atribuyen al revisor fiscal, por el solo ejercicio del cargo, la administración, manejo o poder decisorio sobre los recursos públicos de la entidad.

Por consiguiente, no resulta jurídicamente procedente equiparar las funciones de fiscalización del revisor fiscal con la gestión fiscal ni afirmar que los actos realizados por aquel en ejercicio del artículo 207 del Código de Comercio constituyen, por esa sola circunstancia, actos realizados “con ocasión de la gestión fiscal” para efectos de establecer responsabilidad fiscal.

Lo anterior no significa que un particular que ejerza como revisor fiscal nunca pueda llegar a ser sujeto de responsabilidad fiscal. La sola condición de particular no excluye dicha responsabilidad. Lo determinante es establecer si, en el caso concreto, esa persona se encuentra jurídicamente habilitada para ejercer gestión fiscal o si su conducta tiene la relación de conexidad exigida por el ordenamiento con una gestión fiscal y concurren los demás presupuestos de la responsabilidad fiscal.

En ese sentido, la sola omisión de una función propia de la revisoría fiscal no convierte al revisor fiscal en responsable fiscal por el daño que eventualmente causen los administradores en el manejo de los recursos públicos. Para establecer responsabilidad fiscal deben concurrir los presupuestos propios de dicho régimen y determinarse, entre otros aspectos, la existencia de un daño patrimonial al Estado, la conducta atribuible al presunto responsable y el nexo correspondiente, dentro del ámbito de la gestión fiscal. La responsabilidad fiscal tiene naturaleza administrativa y patrimonial y su determinación corresponde a los órganos de control fiscal competentes. La Constitución atribuye a estos órganos la función de establecer la responsabilidad derivada de la gestión fiscal.

Por lo anterior, el CTCP no es competente para determinar si un revisor fiscal es responsable fiscalmente en un caso concreto ni para establecer si una determinada omisión configura los presupuestos de la responsabilidad fiscal. Sí puede precisar, dentro del ámbito de sus competencias profesionales, que las funciones de fiscalización previstas en el artículo 207 del Código de Comercio no se confunden con la gestión fiscal ni convierten al revisor fiscal, por el solo hecho de ejercer su cargo, en gestor fiscal o en titular del poder jurídico sobre los recursos públicos de la entidad.

Respuesta a la pregunta 7: Funciones del revisor fiscal según el numeral 1 del artículo 207 del Código de Comercio:

Las preguntas formuladas se orientan a precisar el alcance de la expresión “las operaciones” contenida en el numeral 1 del artículo 207 y en el numeral 3 del artículo 208 del Código de Comercio, así como la relación de dichas disposiciones con los deberes de fiscalización del revisor fiscal frente a las operaciones realizadas por la entidad.

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

En primer lugar, debe precisarse que el numeral 1 del artículo 207 del Código de Comercio establece como función del revisor fiscal “cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva”. A su vez, el numeral 3 del artículo 208 dispone que, en su informe sobre los balances generales, debe expresar si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva.

La expresión “operaciones” no se encuentra definida de manera particular en estas disposiciones. En consecuencia, no resulta procedente establecer un catálogo cerrado de operaciones para efectos del numeral 1 del artículo 207. Su alcance debe determinarse atendiendo al objeto de la función de revisoría fiscal y al contexto en que se desarrolla la operación, comprendiendo aquellas actuaciones, transacciones y negocios realizados por cuenta de la entidad que tengan relevancia para el cumplimiento de las funciones legalmente atribuidas al revisor fiscal.

Por consiguiente, dentro de dicho ámbito pueden encontrarse, según corresponda a la naturaleza y actividad de la entidad, operaciones comerciales, financieras, crediticias, administrativas, contractuales y demás operaciones o negocios que se celebren o cumplan por cuenta de esta. Lo determinante no es la denominación de la operación, sino que se trate de una actuación realizada por cuenta de la entidad y que tenga relación con las funciones de fiscalización que legalmente corresponden al revisor fiscal.

Respecto del literal b), la actividad contractual desarrollada por una entidad puede dar lugar a operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de esta. En tal medida, los contratos y demás actuaciones que se concreten en operaciones de la entidad pueden encontrarse dentro del ámbito de fiscalización del revisor fiscal. Sin embargo, esto no significa que todos los documentos, actos jurídicos o actuaciones que integran un procedimiento contractual deban ser objeto de una revisión jurídica integral por parte del revisor fiscal.

En particular, no corresponde al revisor fiscal asumir las funciones de quienes tienen a su cargo la estructuración, aprobación, adjudicación, celebración, ejecución o supervisión de los contratos, ni sustituir a los administradores en las decisiones que les corresponden. La revisoría fiscal es una función de fiscalización y control independiente y permanente, no de administración de la entidad.

En cuanto al literal c), el hecho de que el numeral 1 del artículo 207 no señale expresamente que las operaciones deben ajustarse a la ley no significa que el revisor fiscal esté relevado de considerar el ordenamiento jurídico en el ejercicio de sus

funciones. La disposición debe interpretarse sistemáticamente con las demás funciones y deberes que el ordenamiento atribuye al revisor fiscal.

En efecto, el artículo 207 no contiene únicamente el numeral 1. También establece, entre otras funciones, el deber de informar las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios, colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan inspección y vigilancia y cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos.

Por tanto, no es correcto interpretar el silencio del numeral 1 del artículo 207 sobre la ley como una exclusión del deber de considerar el ordenamiento jurídico. Tampoco sería correcto deducir de ello que el revisor fiscal tiene una función general y autónoma de “control de legalidad” sobre todas las actuaciones de la entidad. El alcance de su actuación debe establecerse a partir del conjunto de funciones que legalmente le corresponden.

Frente al literal d), por lo anterior, no puede afirmarse que la ausencia de una referencia expresa a la ley en el numeral 1 del artículo 207 constituya fundamento para concluir que el revisor fiscal carece de toda función relacionada con la legalidad de las operaciones. La función de fiscalización debe ejercerse dentro del marco jurídico que regula la actividad de la entidad y las funciones profesionales del revisor fiscal.

Ahora bien, esta conclusión no autoriza a extender el numeral 1 del artículo 207 hasta convertirlo en una obligación de control jurídico integral sobre todas las actuaciones de la entidad. El revisor fiscal debe verificar aquellos aspectos que correspondan al ámbito de sus funciones y, cuando advierta irregularidades en el funcionamiento de la entidad o en el desarrollo de sus negocios, debe cumplir el deber de información previsto en la ley.

En relación con el literal e), el hecho de que solamente determinados actos, contratos o documentos relacionados con la actividad contractual no generen un hecho económico susceptible de reconocimiento contable no determina que queden necesariamente por fuera del ámbito de la revisoría fiscal. El alcance de las funciones del revisor fiscal no se limita a los hechos que tengan reconocimiento contable. El artículo 207 contempla funciones relacionadas también con las operaciones, los negocios, los bienes, las irregularidades, los libros, documentos y demás aspectos de la actividad de la entidad.

Sin embargo, de ello tampoco se desprende que el revisor fiscal deba efectuar una revisión jurídica exhaustiva de todos los contratos, actos y documentos que integren la actividad contractual. La actuación debe guardar correspondencia con las funciones legales de la revisoría fiscal, con la naturaleza de las operaciones objeto de fiscalización y con los procedimientos profesionales aplicables.

Finalmente, frente al literal f), el CTCP no es competente para determinar si, en un proceso sancionatorio concreto, una autoridad ha vulnerado los principios de legalidad, tipicidad o debido proceso al atribuir responsabilidad al revisor fiscal. Tales cuestiones corresponden a las autoridades competentes y, en su caso, a los jueces encargados de ejercer el control sobre las decisiones sancionatorias.

No obstante, desde el ámbito de competencia del CTCP, puede precisarse que una eventual responsabilidad del revisor fiscal debe estar vinculada al incumplimiento de funciones que efectivamente le hayan sido atribuidas por el ordenamiento jurídico. No sería procedente fundamentar una sanción exclusivamente en la afirmación genérica de que el revisor fiscal estaba obligado a ejercer un “control de legalidad” sobre todos los contratos y actos jurídicos de una entidad pública, si tal obligación no se encuentra establecida en las normas que regulan sus funciones.

En síntesis, la expresión “las operaciones” del numeral 1 del artículo 207 comprende las operaciones, actuaciones y negocios que se celebren o cumplan por cuenta de la entidad y que se encuentren dentro del ámbito funcional de la revisoría fiscal, sin que resulte adecuado establecer un listado cerrado por razón de su naturaleza. Las operaciones contractuales pueden formar parte de dicho ámbito cuando correspondan a operaciones de la entidad; sin embargo, ello no convierte al revisor fiscal en una autoridad de control jurídico de la contratación.

Asimismo, la ausencia de una referencia expresa a “la ley” en el numeral 1 del artículo 207 no excluye el deber del revisor fiscal de considerar el ordenamiento jurídico en el ejercicio de sus funciones, pues esta disposición debe interpretarse sistemáticamente con las demás funciones legales de la revisoría fiscal y con la jurisprudencia constitucional. A su vez, la circunstancia de que una actuación contractual no genere un hecho económico reconocible contablemente no la excluye, por esa sola circunstancia, del ámbito de fiscalización del revisor fiscal. Todo ello debe entenderse sin atribuirle funciones de administración ni un control jurídico integral sobre la actividad contractual de la entidad.

Respuesta a la pregunta 8: Funciones del revisor fiscal según el numeral 4 del artículo 207 del Código de Comercio:

El numeral 4 del artículo 207 del Código de Comercio establece como función del revisor fiscal velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines”. Esta función debe interpretarse conjuntamente con los artículos 208 y 209 del mismo Código, que

establecen los aspectos sobre los cuales debe pronunciarse el revisor fiscal en sus informes.

En primer lugar, debe precisarse que la expresión “llevar regularmente” no implica que corresponda al revisor fiscal elaborar, registrar o administrar directamente la contabilidad, las actas, la correspondencia o los comprobantes de la sociedad. Su función consiste en velar porque dichos documentos y registros sean llevados y conservados de manera regular, para lo cual puede impartir las instrucciones necesarias dentro del ámbito de sus funciones. Se trata, por tanto, de una función de fiscalización y vigilancia, no de administración.

Respecto de los literales a) y b), la expresión “llevar regularmente” debe entenderse, en relación con la contabilidad y las actas, como el deber del revisor fiscal de verificar que estas sean llevadas de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y, tratándose de la contabilidad, con las normas técnicas correspondientes. Esto guarda concordancia con el numeral 3 del artículo 208 del Código de Comercio, según el cual el revisor fiscal debe informar si, en su concepto, la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y con el numeral 2 del artículo 209, que le exige pronunciarse sobre si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones se llevan y conservan debidamente.

En consecuencia, tratándose de la contabilidad, “llevar regularmente” comprende, entre otros aspectos, que los registros se realicen de manera ordenada, completa y oportuna y de conformidad con las disposiciones que regulan la contabilidad de la entidad, de manera que esta cumpla su finalidad de proporcionar información financiera adecuada. En el caso de las actas, implica que las reuniones y decisiones de los órganos correspondientes queden documentadas en los libros respectivos de acuerdo con las disposiciones aplicables y que estos se mantengan debidamente conservados.

Ahora bien, respecto del literal c), que en la formulación de la consulta corresponde realmente al contenido del literal d), no consideramos procedente interpretar que la expresión “llevar regularmente” comprenda todas las actas relacionadas con cualquier actuación de la actividad contractual del Estado. El numeral 4 del artículo 207 se refiere específicamente a las actas de las reuniones de la asamblea, junta de socios y junta directiva. Por tanto, el alcance de esta función está determinado por la naturaleza de los libros y actas expresamente mencionados en la disposición y no por la totalidad de documentos o actuaciones que puedan integrar un procedimiento contractual.

En consecuencia, cuando una junta directiva o el órgano social competente adopte decisiones relacionadas con operaciones contractuales de la entidad, las correspondientes actas estarán comprendidas dentro de la función del revisor fiscal en

cuanto actas de dicho órgano. Sin embargo, esto no significa que todos los documentos, actos, contratos o actuaciones que antecedan, acompañen o desarrollen esas decisiones se conviertan en actas para efectos del numeral 4 del artículo 207.

Frente al literal e), la función de velar porque las actas se lleven regularmente no equivale a ejercer un control de legalidad o control jurídico integral sobre las decisiones que consten en ellas. El revisor fiscal debe verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la adecuada elaboración, registro y conservación de las actas y, en ejercicio de sus demás funciones, deberá informar oportunamente de las irregularidades que advierta en el funcionamiento de la entidad o en el desarrollo de sus negocios, a los órganos o autoridades que correspondan, de conformidad con las funciones y deberes que le atribuya el ordenamiento jurídico. El alcance de esta función no puede extenderse hasta convertir al revisor fiscal en la autoridad encargada de determinar la validez jurídica de cada decisión adoptada por los órganos de la entidad.

No obstante, ello no significa que el contenido de las actas sea jurídicamente irrelevante para el revisor fiscal. Si, en desarrollo de sus funciones, advierte en una decisión registrada en un acta una irregularidad que tenga incidencia en el funcionamiento de la entidad o en el desarrollo de sus negocios, deberá actuar conforme a las funciones que le corresponden, particularmente el deber de informar oportunamente las irregularidades previsto en el numeral 2 del artículo 207.

Por tanto, la función de velar por que se lleven regularmente las actas tiene como objeto inmediato la adecuada elaboración, registro y conservación de dichos libros y documentos, pero no atribuye al revisor fiscal una función autónoma de control jurídico integral sobre las decisiones allí consignadas. La eventual revisión de la legalidad de una decisión deberá entenderse dentro del conjunto de funciones de fiscalización que la ley asigna al revisor fiscal, sin que ello implique sustituir a la administración ni asumir las competencias de las autoridades administrativas o judiciales.

Tratándose de las entidades públicas sometidas a revisoría fiscal, las actas de los órganos sociales que contengan decisiones relacionadas con la actividad contractual estarán comprendidas en esta función en cuanto sean actas de los órganos expresamente señalados por el artículo 207. Sin embargo, esta circunstancia no convierte la función de velar por su adecuada llevanza en un control jurídico integral de las decisiones, contratos o demás documentos relacionados con la contratación estatal.

Respuesta a la pregunta 9: Funciones del revisor fiscal según el numeral 6 del artículo 207 del Código de Comercio:

El numeral 6 del artículo 207 del Código de Comercio establece como función del revisor fiscal “impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales”.

La expresión “valores sociales” debe interpretarse en el contexto de las funciones de fiscalización patrimonial atribuidas al revisor fiscal, por lo que hace referencia a los valores, bienes, derechos y recursos que integran el patrimonio de la entidad o que se encuentran bajo su administración, custodia o control, según corresponda. La disposición debe relacionarse con otras funciones previstas en el mismo artículo 207, particularmente la inspección de los bienes de la sociedad y la práctica de las pruebas que sean necesarias para cerciorarse de que las operaciones se ajustan a las prescripciones aplicables.

En consecuencia, valores sociales no hace referencia a los valores institucionales, principios corporativos, filosofía organizacional o principios que orientan el gobierno corporativo de la entidad. Tampoco corresponde solamente entender la expresión como referida al good will, know-how, prestigio o reputación institucional, sin perjuicio de que determinados activos o derechos intangibles que tengan reconocimiento patrimonial puedan encontrarse dentro del ámbito de fiscalización del revisor fiscal conforme a las funciones que legalmente le corresponden.

De igual manera, la expresión no se limita a los títulos valores, instrumentos financieros o inversiones de la entidad. Estos pueden encontrarse comprendidos cuando hagan parte de sus activos o recursos, pero constituyen solamente una categoría de los valores patrimoniales que pueden estar sujetos a fiscalización.

Por tanto, el numeral 6 del artículo 207 debe entenderse referido al control permanente sobre los valores patrimoniales de la entidad, para lo cual el revisor fiscal puede impartir instrucciones, practicar inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios dentro del ámbito de sus funciones. Esta facultad no implica que el revisor fiscal administre, custodie o gestione directamente dichos bienes o recursos, pues esas actividades corresponden a la administración de la entidad.

En el caso de una entidad de derecho público, esta función tampoco convierte al revisor fiscal en gestor fiscal ni en órgano de control fiscal. El control que desarrolla sobre los valores patrimoniales de la entidad corresponde a una función propia de la revisoría fiscal y es diferente de la vigilancia y el control fiscal ejercidos por las contralorías.

Respuesta a la pregunta 10: Funciones del revisor fiscal según el párrafo del artículo 207 del Código de Comercio:

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

La situación planteada requiere, en primer término, precisar que el parágrafo del artículo 207 del Código de Comercio regula expresamente el supuesto de las sociedades en las que el cargo de revisor fiscal es meramente potestativo. En tales casos, la norma establece una regla específica respecto del alcance de las funciones del revisor fiscal: este ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo y, a falta de estipulación expresa o de instrucciones concretas, ejercerá las funciones previstas en el artículo 207.

En consecuencia, no puede afirmarse de manera general que esta regla sea aplicable a toda entidad de derecho público que tenga revisor fiscal por disposición estatutaria. Para determinar el régimen aplicable deberá establecerse previamente la naturaleza jurídica de la entidad, las disposiciones legales especiales que la regulan y la norma que autoriza o establece la revisoría fiscal. En las entidades públicas, el régimen jurídico de la revisoría fiscal no depende exclusivamente de la voluntad estatutaria, sino de las normas que regulan la respectiva entidad.

Ahora bien, si se trata de una sociedad sometida al Código de Comercio en la que el cargo de revisor fiscal es meramente potestativo, el propio parágrafo del artículo 207 establece el orden que debe observarse. En primer lugar, se aplican las funciones expresamente señaladas en los estatutos; en segundo lugar, las instrucciones concretas impartidas por la junta de socios o la asamblea general, en los términos previstos por la norma; y, a falta de estipulación o instrucciones concretas, se aplican las funciones previstas en el artículo 207 del Código de Comercio.

Por tanto, frente al literal a), no se trata propiamente de establecer que las funciones legales prevalecen siempre sobre las estatutarias, ni lo contrario. En el supuesto específico regulado por el parágrafo, el legislador estableció que las funciones expresamente previstas en los estatutos o las instrucciones concretas del máximo órgano social determinan inicialmente el ámbito funcional del revisor fiscal, y que las funciones del artículo 207 operan de manera supletiva cuando no exista estipulación o instrucción concreta.

Frente al literal b), si el revisor fiscal se encuentra efectivamente sometido al supuesto del parágrafo y cumple las funciones que expresamente le fueron asignadas en los estatutos, no podría afirmarse, por ese solo hecho, que ha incumplido las funciones del artículo 207 que no resulten aplicables como consecuencia de la regla establecida en el propio parágrafo. La eventual responsabilidad deberá determinarse de acuerdo con el régimen jurídico que resulte aplicable a la entidad y al cargo y, en particular, atendiendo a las funciones que legal y estatutariamente correspondan al revisor fiscal.

No obstante, esta conclusión tiene un límite fundamental: los estatutos no pueden desplazar normas legales imperativas que establezcan funciones, deberes o

responsabilidades del revisor fiscal. La autonomía estatutaria opera dentro del marco permitido por la ley y no puede utilizarse para excluir obligaciones profesionales que tengan carácter legal e imperativo.

De igual manera, el hecho de que determinadas funciones no hayan sido expresamente incorporadas en los estatutos no permite concluir, en todos los casos, que el revisor fiscal quede exonerado de los deberes que la ley le imponga directamente. Por ello, antes de determinar el alcance de la función estatutaria deberá identificarse el régimen jurídico aplicable a la entidad y al cargo de revisor fiscal.

En consecuencia, el parágrafo del artículo 207 no puede utilizarse como fundamento general para afirmar que, en cualquier entidad pública cuya revisoría fiscal haya sido establecida estatutariamente, las funciones estatutarias desplazan las funciones legales del revisor fiscal. Su aplicación depende de que la entidad se encuentre dentro del supuesto normativo allí previsto y del régimen jurídico que le resulte aplicable.

Respuesta a la pregunta 11: Contenido de los informes del revisor fiscal sobre balances generales

El [numeral 2 del artículo 208 del Código de Comercio](#) establece que el informe del revisor fiscal sobre los balances generales debe expresar si, en el curso de la revisión, se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.

La expresión técnica de la interventoría de cuentas corresponde a la terminología utilizada por el Código de Comercio para referirse a los procedimientos técnicos propios del ejercicio de la revisoría fiscal. Su interpretación debe efectuarse de manera sistemática con el artículo 7 de la Ley 43 de 1990 y con el marco normativo que actualmente regula las normas de aseguramiento de la información y el ejercicio de la revisoría fiscal.

En cuanto a los literales a) y b), los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas y la técnica de la interventoría de cuentas deben entenderse como el conjunto de procedimientos, técnicas y criterios profesionales que debe aplicar el revisor fiscal para desarrollar adecuadamente sus funciones y obtener los elementos necesarios para sustentar sus conclusiones e informes. Su contenido no corresponde actualmente a un cuerpo normativo autónomo denominado técnica de la interventoría de cuentas, sino que debe determinarse de acuerdo con el marco normativo que resulte aplicable al revisor fiscal (particularmente el artículo 7 de la Ley 43 de 1990 y, cuando resulte aplicable, las Normas de Aseguramiento de la Información incorporadas en el [DUR 2420 de 2015](#)).

En este punto, debe tenerse en cuenta el artículo 1.2.1.2 del DUR 2420 de 2015. Para los revisores fiscales de las entidades comprendidas en sus numerales 1 y 2, la disposición establece la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para el dictamen de los estados financieros y, en los aspectos correspondientes, de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (ISAE). Para los revisores fiscales de entidades no comprendidas en dichos numerales, el numeral 3 dispone que, para el cumplimiento de sus funciones, deben observar los criterios establecidos en el artículo 7 de la Ley 43 de 1990 y las normas que lo desarrollen, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar voluntariamente las NAI.

Respecto de los literales c) y d), la expresión procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas utilizada por el Código de Comercio no debe confundirse con un conjunto de procedimientos distinto y adicional a los procedimientos de auditoría que resulten aplicables al revisor fiscal. La diferencia fundamental es de terminología y de marco normativo: "interventoría de cuentas" es la expresión empleada por el Código de Comercio, mientras que "auditoría" y las correspondientes normas técnicas constituyen la terminología y el marco normativo actualmente aplicables, según el tipo de entidad y el encargo (particularmente el artículo 7 de la Ley 43 de 1990 y, cuando resulte aplicable, las Normas de Aseguramiento de la Información incorporadas en el DUR 2420 de 2015).

Por tanto, no existe una única respuesta técnica aplicable a todos los revisores fiscales respecto de los procedimientos que deben emplear. Estos dependerán del marco normativo que resulte obligatorio en cada caso conforme al artículo 1.2.1.2 del DUR 2420 de 2015. En consecuencia, la referencia del artículo 208 a la técnica de la interventoría de cuentas debe entenderse actualmente en armonía con dicho marco normativo y con el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, según corresponda.

Respuesta a la pregunta 12: Contenido y alcance de la afirmación contenida en el numeral 1 del artículo 209 del Código de Comercio:

El [numeral 1 del artículo 209 del Código de Comercio](#) establece que el informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios debe expresar si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios.

Frente al literal a), debe precisarse que el artículo 209 está ubicado en el régimen de la revisoría fiscal previsto en el Código de Comercio y su texto se refiere expresamente a "la sociedad", por lo que no puede afirmarse que esta disposición resulte aplicable, de manera uniforme y por el solo hecho de existir una revisoría fiscal, a toda entidad de derecho público. En el caso de una entidad pública, deberá determinarse previamente su naturaleza jurídica y el régimen legal que regula su revisoría fiscal. Cuando el Código

de Comercio resulte aplicable a la entidad y a su revisoría fiscal, serán aplicables las funciones e informes previstos en dicho Código, en los términos correspondientes.

Respecto de los literales b) a g), la expresión “los actos de los administradores” debe interpretarse atendiendo a la condición jurídica de administrador y a las funciones que este ejerce. [El artículo 22 de la Ley 222 de 1995](#) establece que son administradores el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes, de acuerdo con los estatutos, ejerzan o detentan esas funciones.

Por tanto, no todo acto realizado por un funcionario de la entidad constituye un «acto de los administradores» para efectos del numeral 1 del artículo 209. La circunstancia de que un funcionario ejerza funciones de manejo, confianza, coordinación, apoyo técnico, evaluación, presupuesto, tesorería, contabilidad o participación en procesos contractuales no determina, por sí sola, su condición de administrador. Esta deberá establecerse conforme al régimen jurídico aplicable a la entidad y, cuando corresponda, a la definición legal o estatutaria pertinente.

A su vez, cuando una persona tenga efectivamente la condición de administrador, los actos realizados en ejercicio de las funciones propias de esa condición pueden comprender tanto actos jurídicos como actuaciones materiales o de ejecución, siempre que sean actos atribuibles al ejercicio de sus funciones como administrador. El artículo 209 no limita la expresión a contratos u otros negocios jurídicos.

En consecuencia, respecto de la actividad contractual, los actos de autorización, aprobación, celebración, ordenación o ejecución que sean realizados por quien tenga jurídicamente la condición de administrador pueden encontrarse comprendidos dentro de la expresión “actos de los administradores”. Sin embargo, ello no significa que todos los actos que se produzcan durante las etapas precontractual, contractual y postcontractual queden comprendidos en el informe del artículo 209, pues debe establecerse quién realizó el acto y si tenía la condición de administrador.

De igual manera, “actos de los administradores” no equivale a “actos administrativos”. La primera expresión corresponde al régimen de la revisoría fiscal y se refiere a los actos realizados por quienes tienen la condición de administradores; la segunda corresponde a una categoría propia del derecho administrativo. Por ello, el artículo 209 no puede interpretarse como una disposición que obligue al revisor fiscal a pronunciarse, en términos generales, sobre todos los actos administrativos expedidos por una entidad pública o por sus funcionarios.

Por consiguiente, frente a los literales f) y g), un acto administrativo solamente quedará comprendido dentro de la expresión “actos de los administradores” si es realizado por una persona que tenga la condición jurídica de administrador y el acto corresponda al

ejercicio de sus funciones como tal. No se incluyen por esa sola circunstancia los actos administrativos expedidos por funcionarios que no ostenten dicha condición.

Ahora bien, frente a los literales h), i), j) y k), debe precisarse que el hecho de que el numeral 1 del artículo 209 no incluya expresamente la expresión “la ley” no significa que el revisor fiscal carezca de deberes relacionados con el cumplimiento del ordenamiento jurídico. Esta disposición debe interpretarse sistemáticamente con las demás funciones del revisor fiscal, particularmente las previstas en el artículo 207 del Código de Comercio y las obligaciones contenidas en el artículo 208. El artículo 207, por ejemplo, le impone cerciorarse de que determinadas operaciones se ajusten a los estatutos y a las decisiones de los órganos sociales, así como informar oportunamente las irregularidades que advierta.

Sin embargo, de ello no se desprende que el numeral 1 del artículo 209 atribuya al revisor fiscal un control jurídico integral sobre los actos de los administradores, ni que deba efectuar un control previo de legalidad de todos los actos, documentos, contratos o actuaciones relacionados con la actividad contractual de una entidad pública. El alcance de la función debe determinarse a partir del conjunto de deberes legales del revisor fiscal y no mediante la creación de una función autónoma que la norma no le atribuye.

En particular, el hecho de que determinadas actuaciones de la actividad contractual no generen un hecho económico susceptible de reconocimiento contable no determina, por sí solo, que carezcan de relevancia para la revisoría fiscal; pero tampoco permite concluir que el revisor fiscal deba efectuar sobre ellas un control jurídico integral. El alcance de su actuación dependerá de las funciones legales que le correspondan y de las circunstancias concretas de la entidad y de la operación.

Finalmente, respecto de los literales l) y m), el CTCP no es competente para determinar si una autoridad vulnera los principios de legalidad, tipicidad o debido proceso al imponer una sanción en un caso concreto. Sí puede señalar que una eventual responsabilidad profesional del revisor fiscal debe estar sustentada en el incumplimiento de un deber que jurídicamente le sea exigible, y no en la atribución genérica de una función de “control de legalidad” que no se encuentre establecida en el ordenamiento.

En cuanto a los literales n) y o), relativos a la eventual responsabilidad penal, fiscal, disciplinaria o administrativa del revisor fiscal por los actos ilícitos o irregulares de los administradores, el CTCP no es competente para determinar la configuración de tales responsabilidades. Estas deben establecerse por las autoridades competentes, conforme al régimen jurídico correspondiente y a las circunstancias particulares de cada caso. En particular, la existencia de una obligación de fiscalización del revisor fiscal no implica

que este asuma las funciones de los administradores ni que responda por los actos ejecutados por estos.

Respuesta a la pregunta 13: Facultad de impugnación del revisor fiscal sobre las decisiones del máximo órgano social:

El [artículo 191 del Código de Comercio](#) establece que los administradores, los revisores fiscales y los socios ausentes o disidentes podrán impugnar las decisiones de la asamblea o de la junta de socios cuando no se ajusten a las prescripciones legales o a los estatutos. La disposición establece, además, un término específico para el ejercicio de dicha facultad.

Frente al literal a), la facultad prevista en el artículo 191 no se encuentra limitada expresamente a las decisiones afectadas por nulidad absoluta. El artículo 190 distingue entre decisiones ineficaces, nulas e inoponibles, mientras que el artículo 191 utiliza una fórmula más amplia: decisiones que no se ajusten a las prescripciones legales o a los estatutos. Por tanto, no resulta procedente interpretar el artículo 191 como referido exclusivamente a los vicios de nulidad previstos en el artículo 190. La procedencia de la impugnación y sus efectos dependerán de la naturaleza del vicio que afecte la decisión y del régimen jurídico aplicable.

En cuanto a los literales b), c) y d), debe atenderse al tenor literal de la norma: el artículo 191 dispone que los revisores fiscales “podrán impugnar” las decisiones de la asamblea o junta de socios. La utilización del verbo “podrán” permite entender que la norma les reconoce una facultad o legitimación para promover la impugnación, y no establece, por sí misma, un deber general e incondicionado de impugnar toda decisión que presente un vicio jurídico.

En consecuencia, la sola circunstancia de que el revisor fiscal advierta una decisión susceptible de impugnación no significa que quede automáticamente obligado a ejercer la acción prevista en el artículo 191. La eventual responsabilidad del revisor fiscal por no ejercer dicha facultad no puede establecerse únicamente a partir de la existencia del artículo 191, sino que tendría que determinarse con fundamento en los deberes concretos que le sean exigibles conforme al ordenamiento jurídico y en las circunstancias particulares del caso.

Por lo mismo, el CTCP no puede establecer, en abstracto, que la falta de impugnación genere responsabilidad administrativa, disciplinaria, penal o ético-profesional. La determinación de esas responsabilidades corresponde a las autoridades competentes, de acuerdo con el régimen aplicable y con los elementos propios de cada tipo de responsabilidad.

Respecto de los literales e) y f), el ámbito de la facultad prevista en el artículo 191 está expresamente delimitado por el legislador: se refiere a las decisiones de la asamblea o junta de socios. Por consiguiente, no puede extenderse por analogía el mecanismo específico de impugnación del artículo 191 a las decisiones de la junta directiva, consejo de administración u otros órganos o comités de la entidad cuando la norma no los contempla.

Sin embargo, de esta conclusión no se desprende que las decisiones de la junta directiva, consejo de administración o demás órganos colegiados estén fuera del ámbito de fiscalización del revisor fiscal. Una cosa es la facultad procesal específica de impugnar una decisión conforme al artículo 191 y otra, diferente, son las funciones de vigilancia y fiscalización que el ordenamiento atribuye al revisor fiscal.

Así, una decisión de una junta directiva, consejo de administración o comité que tenga incidencia en las operaciones o en el funcionamiento de la entidad puede ser relevante para el ejercicio de las funciones de fiscalización del revisor fiscal, de acuerdo con las demás disposiciones que regulan la revisoría fiscal. El hecho de que el artículo 191 no permita impugnar directamente esa decisión no significa que el revisor fiscal carezca de deberes respecto de las irregularidades que pueda advertir en su ejercicio profesional.

En consecuencia, tampoco es correcto concluir que la inexistencia de la acción de impugnación del artículo 191 frente a las decisiones de otros órganos implique que tales decisiones estén excluidas del escrutinio del revisor fiscal o que este carezca de cualquier deber de fiscalización sobre ellas.

En los términos expuestos, se absuelve la consulta, señalando que este organismo se ha basado exclusivamente en la información proporcionada por el peticionario. Los efectos de este concepto se encuentran enunciados en el artículo 28 de la [Ley 1437 de 2011](#).

Cordialmente,



FABIO ORLANDO TAVERA OVIEDO
Presidente CTCP

Proyectó: Flor de Luz Vélez Correa
Consejero Ponente: Jorge Hernando Rodríguez Herrera
Revisó: Sandra Consuelo Muñoz M./ Jorge Hernando Rodríguez H./ Fabio Orlando Tavera O.

Carrera 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co