

**CONCEPTO 31040 DEL 15 DE NOVIEMBRE DE 2016  
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señor

**JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA**

[jaimebarros10@hotmail.com](mailto:jaimebarros10@hotmail.com)

Avenida 2 #7E-102 Barrio Quinta Oriental

Cúcuta

Ref.: Radicado No. 000396 del 27 de septiembre de 2016

<b>Tema</b>	Procedimiento Tributario
<b>Descriptor</b>	Sanciones a Contadores Públicos
<b>Fuentes formales</b>	Artículos 83 de la Constitución Política y 581, 661 y 661-1 del Estatuto Tributario; sentencias de la Corte Constitucional C-963 de 1999, M.P. Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-527 de 2013, M.P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO y C-330 de 2016, M.P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS del 26 de febrero de 2015, Radicación No. 11001-03-15-000-2014-01114-01 (AC).

Cordial saludo, Sr. Barros Estepa.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia solicita la reconsideración del Oficio No. 032774 del 1º de diciembre de 2015 a partir del cual la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina manifestó:

*"1. ¿Qué efecto debe darle la DIAN a la declaración tributaria firmada por contador público sobre el cual pesa la sanción contemplada en el artículo 660 del Estatuto Tributario ya ejecutoriada? ¿Es posible iniciar el procedimiento administrativo para darla por no presentada acorde con el literal d) del artículo*

580 *ibídem*?

*Es de recordar que la sanción en comento **suspende la facultad del contador, auditor o revisor fiscal para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria**, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad'.*

*Asimismo, conviene resaltar que, como fuera expresado en el Concepto No. 035333 del 17 de junio de 2002, los artículos 580 y 650-1 contienen las causales por las cuales se tiene una declaración como no presentada, causales dispuestas por la ley como taxativas, de tal manera que un funcionario de conocimiento, no está facultado para considerar que una declaración se pueda tener como no presentada por causal diferente a las especificadas en las normas mencionadas'.*

**Luego, en atención al literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario, a partir del cual se tiene como no presentada la declaración tributaria '[c]uando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal', este Despacho considera que debe aplicarse el mismo tratamiento a la declaración tributaria consultada.**

*En efecto, si dicho documento es firmado por quien no está facultado para hacerlo, pues se le impuso la sanción prevista en el artículo 660 *ibídem* y el término de suspensión aún no se ha agotado para entonces, **debería entenderse que dicha declaración tributaria no se presentó firmada por quien tenía el deber formal de suscribiría.***

*Lo anterior, en razón a que **quien está obligado a firmar una declaración no solamente debe estar autorizado, inscrito y/o registrado en el RUT, sino que también es inherente a que debe estar en ejercicio legal para firmar**". (negrilla fuera de texto).*

Al respecto, indica que, de una lectura del artículo 661-1 del Estatuto Tributario, se puede evidenciar que la Administración Tributaria comunica la sanción de suspensión de la facultad para firmar declaraciones tributarias - prevista en el artículo 660 *ibídem* - a "entidades financieras, cámaras de comercio y demás oficinas de impuestos pero no al público en general; razón por la cual en el evento que un contador público y/o revisor se encuentre

sancionado los contribuyentes presumen que si el revisor fiscal o contador tienen su firma digital habilitada, **pueden asumir de buena fe que este profesional se encuentra habilitado para certificar y firmas las declaraciones tributarias**" (sic) (negrilla fuera de texto).

Agrega que, en el pronunciamiento objeto de disenso, se expresa que "debe darse la declaración por no presentada, pero **sin distinguir si fue sobre el contribuyente que debió conocer la situación de contador y/o revisor por la misma naturaleza del proceso o para aquellos contribuyentes que de buena fe presumieron la habilitación del revisor fiscal**" (sic) (negrilla fuera de texto).

Señala por último que "[e]n el evento que un contribuyente haya presentado oportunamente las declaraciones tributarias, con su respectivo pago, en primer lugar se evidencia que no ha tenido ninguna intención dolosa de defraudación, por tanto **confió de buena fe en su revisor fiscal 'sancionado' que al poder firmar presume ante terceros que está habilitado y por tanto el contribuyente no tiene una manera palpable de enterarse de esta suspensión**, así las cosas acudiendo el principio de lesividad, es claro que el recaudo nacional en nada se ve afectado (...), de otro lado, los principios de proporcionalidad y gradualidad establecen que se deben valorar por parte de la administración la gravedad de la falta, el deber de cuidado, los deberes de diligencia, antecedentes y daño causado (...) en tal caso **no es normal que los contribuyentes este revisando cada mes si sus asesores de confianza se encuentran amonestados** (...) por tanto (...) en aplicación de los principios mencionados debería excluirse al contribuyente de buena fe y sancionar al profesional por reincidencia" (sic) (negrilla fuera de texto).

Sobre el particular, este Despacho considera lo siguiente:

Si bien es cierto que el artículo 661-1 del Estatuto Tributario dispone que, una vez en firme en sede administrativa la sanción de suspensión de la facultad para firmar declaraciones tributarias, "la Administración Tributaria informará a las entidades financieras, a las Cámaras de Comercio y a las diferentes oficinas de impuestos del país, el nombre del contador" sancionado, más no al público en general, ello no puede ser utilizado como argumento por el contribuyente con el propósito de exonerarse de la consecuencia prevista en el artículo 580 *ibídem* cuando la declaración tributaria se presentó firmada por un contador, auditor o revisor fiscal que carecía del ejercicio legal para hacerlo, mucho menos cuando se agregan razones como La presunción de buena fe.

Debe tenerse presente, que *“la buena fe es un principio que rige las actuaciones de los particulares y de La administración y obliga a actuar de manera leal, clara y transparente, esto es, sin el ánimo de sacar provecho injustificado de la contraparte y guiados siempre por la idea de mutua confianza”* como fuera señalado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, CP. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS en providencia del 26 de febrero de 2015, Radicación No. 11001-03-15-000-2014-01114-01 (AC).

No obstante, la citada Corporación asimismo agregó:

*“Sobre el alcance del principio de buena fe, en la sentencia T-568 de 1992, la Corte Constitucional también advirtió: **la buena fe no puede implicar que el Derecho la admita y proclame como criterio eximente de la responsabilidad que, según las leyes, corresponde a quienes incurren en acciones u omisiones dolosas o culposas que ameritan la imposición de sanciones judiciales o administrativas.***

*Hacer del principio de la buena fe una excusa de ineludible aceptación para consentir conductas lesivas del orden jurídico equivale a convertir éste en sistema inoperante. **Pese a la obligatoriedad del principio constitucional enunciado, éste se edifica sobre la base de una conducta cuidadosa de parte de quien lo invoca, en especial si la ley ha definido unas responsabilidades mínimas en cabeza del que tiene a su cargo determinada actividad”.***

*Aquí interesa resaltar que **el principio de buena fe no es absoluto porque no puede constituir un eximente de responsabilidad frente a conductas lesivas del orden jurídico.** En otras palabras, la ley impone unas obligaciones y el principio de buena fe no puede servir de excusa para desconocer esas obligaciones, so pena de hacer inoperante el orden jurídico.”* (negrilla fuera de texto).

De lo anterior se evidencia entonces, la relación entre la presunción de buena fe y el deber de diligencia y cuidado que cada quien tiene respecto de los asuntos a su cargo.

La Corte Constitucional igualmente se ha encargado de puntualizar en numerosos fallos que el principio de la buena fe no es absoluto. En la sentencia C-963 de 1999, M.P. Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, la mencionada Corporación expresó:

*"(...) si bien es cierto que la buena fe es un principio que anima y sustenta el cumplimiento de las relaciones entre particulares y entre éstos y los agentes estatales, **no es posible afirmar que con su consagración constitucional se pretenda garantizar un principio absoluto, ajeno a limitaciones y precisiones, o que su aplicación no deba ser contrastada con la protección de otros principios igualmente importantes para la organización social, como el bien común o la seguridad jurídica.***  
(...)

*Un claro ejemplo de estas circunstancias, en donde las limitaciones contribuyen a precisar coherentemente los alcances de un principio general, está en la remisión que hacen algunas disposiciones a la necesidad de comprobar que determinada acción se ajustó o se desarrolló con buena fe exenta de culpa.*

*En estas ocasiones resulta claro que la garantía general -artículo 83 C. P. -, recibe una connotación especial que dice relación a **la necesidad de desplegar, más allá de una actuación honesta, correcta, o apoyada en la confianza, un comportamiento exento de error, diligente y oportuno,** de acuerdo con la finalidad perseguida y con los resultados que se esperan —que están señalados en la ley- Resulta proporcionado que **en aquellos casos, quien desee justificar sus actos, o evitar la responsabilidad que de ellos se deriva, sea quien tenga que dar pruebas, de su apropiada e irreprochable conducta.**" (negrilla fuera de texto).*

A su vez, en la sentencia C-330 de 2016, M.P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, expuso:

*"84. El principio de buena fe encuentra su reconocimiento constitucional en el artículo 83 Superior que dispone que '[L]as actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas'.*

*85. Esta Corporación ha analizado en un amplio conjunto de decisiones y en asuntos muy diversos, tanto en sede de control abstracto como en revisión de tutela, el alcance del concepto, que pasó de ser un principio general del derecho a convertirse en una norma de carácter constitucional con la Carta de 1991. (...)*

86. Nuestro ordenamiento constitucional y, especialmente, el régimen civil han desarrollado además del concepto de buena fe como mandato constitucional general, la figura de buena fe simple como principio y forma de conducta. Esta 'equivale a obrar con lealtad, rectitud y honestidad, es la que se exige normalmente a las personas en todas sus actuaciones. (...) **Esta buena fe se denomina simple, por cuanto, si bien surte efectos en el ordenamiento jurídico, estos sólo consisten en cierta protección que se otorga a quien así obra. (...)**'

87. De otra parte, en diferentes escenarios, también opera lo que se ha denominado buena fe cualificada o exenta de culpa. Al respecto, este Tribunal ha explicado:

**'Esta buena fe cualificada, tiene la virtud de crear una realidad jurídica o dar por existente un derecho o situación que realmente no existía.** La buena fe creadora o buena fe cualificada, interpreta adecuadamente una máxima legada por el antiguo derecho al moderno: 'Error communis facit jus', y que ha sido desarrollada en nuestro país por la doctrina desde hace más de cuarenta años, precisando que 'Tal máxima indica que **si alguien en la adquisición de un derecho o de una situación comete un error o equivocación, y creyendo adquirir un derecho o colocarse en una situación jurídica protegida por la ley, resulta que tal derecho o situación no existen por ser meramente aparentes, normalmente y de acuerdo con lo que se dijo al exponer el concepto de la buena fe simple, tal derecho no resultará adquirido. Pero si el error o equivocación es de tal naturaleza que cualquier persona prudente y diligente también lo hubiera cometido, por tratarse de un derecho o situación aparentes, pero en donde es imposible descubrir la falsedad o no existencia, nos encontramos forzosamente, ante la llamada buena fe cualificada o buena fe exenta de toda culpa.**'

88. De lo anterior pueden extraerse algunas diferencias precisas entre la buena fe simple y la buena fe exenta de culpa. Si bien es cierto que en los dos eventos se parte del supuesto de que la persona obró con lealtad, rectitud y honestidad, **la buena fe simple se presume de todas las actuaciones o gestiones que los particulares realizan ante el Estado,** de ahí que sea éste quien deba desvirtuarla. Por su parte, **la buena fe exenta de culpa exige ser probada por quien requiere**

**consolidar jurídicamente una situación determinada.** Así, la buena fe exenta de culpa exige dos elementos: de un lado, uno subjetivo, que consiste en obrar con lealtad y, de otro lado, uno objetivo, que exige tener la seguridad en el actuar, la cual solo puede ser resultado de la realización actuaciones positivas encaminadas a consolidar dicha certeza." (negrilla fuera de texto).

Por su parte, en la sentencia C-527 de 2013, M.P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, declaró:

"(...) la buena fe se concibe como un principio inherente a las relaciones que se desarrollan dentro del ámbito jurídico, destinado a la reivindicación por el exceso de la formalidad en todas las actuaciones de los particulares, pero que, como se aclara a continuación, **tampoco implica el desconocimiento de ciertos requisitos y cargas probatorias razonables cuando a ello hubiere lugar.**

(...)

(...) la buena fe no implica que para regular determinados asuntos las autoridades públicas siempre deban partir del actuar bondadoso y el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los particulares. Por el contrario, resulta comprensible que **con el propósito de proteger otros principios igualmente importantes, como la seguridad jurídica, el interés general o la salvaguarda de los derechos de terceros, el Legislador o la autoridad correspondiente impongan algunas medidas tendientes a prevenir actuaciones contrarias a Derecho,** cuyas consecuencias sean jurídicamente inadmisibles." (negrilla fuera de texto).

De las sentencias transcritas se desprende entonces que:

- Pese a que el principio de buena fe exige a los particulares, y a las autoridades públicas actuar de manera leal, clara y transparente, se edifica necesariamente sobre la base de una conducta cuidadosa de parte de quien lo invoca. Luego, el principio de buena fe no es absoluto, ya que no puede constituir un eximente de responsabilidad frente a conductas lesivas del orden jurídico.
- La buena fe se divide en buena fe simple y buena fe exenta de culpa: la primera se presume en todas las actuaciones o gestiones que los particulares realizan ante el Estado; por su parte, la segunda exige ser

probada por quien requiere consolidar jurídicamente una situación, determinada.

- Si bien la buena fe simple surte efectos en el ordenamiento jurídico, estos sólo consisten en cierta protección que se otorga a quien así obra. Por el contrario, la buena fe cualificada o exenta de culpa tiene la virtud de crear una realidad jurídica o dar por existente un derecho o situación que realmente no existía con ocasión de la máxima del derecho romano "*Error communis facit jus*".
- La aplicación del principio de buena fe debe armonizarse con la protección de otros principios igualmente importantes como son la seguridad jurídica, el interés general o la salvaguarda de los derechos de terceros, entre otros.

Así las cosas, este Despacho considera menester que el contribuyente demuestre la ocurrencia de un error común creador de derecho en aras de evitar la consecuencia prevista en el artículo 580 del Estatuto Tributario, cuando la declaración tributaria es presentada con la firma de un contador público, o revisor fiscal a quien, precisamente, la DIAN le había impuesto la suspensión de la facultad para firmar, en los términos del artículo 660 *ibídem*. En otras palabras, no basta con alegar la aplicación del principio de buena fe como eximente de responsabilidad si, a la par, no se ha desplegado una conducta diligente.

Y es que, a propósito de esto último, conviene recordar que la sanción de suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la Administración Tributaria - artículo 660 *ibídem* - además de comunicarse a las entidades financieras, a las Cámaras de Comercio y a las diferentes oficinas de impuestos del país - artículo 661-1 *ibídem* - también se comunica a la Junta Central de Contadores - artículo 661 *ibídem* - y se publica en la página web de la Entidad (<http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/FC22BC5CF1AB7BFA05257030005C2805/EB17A343B2A0936605257F54006ED467?OpenDocument>); por tanto, no cabe duda que el contribuyente cuenta con suficientes fuentes oficiales que le permiten consultar si el contador público o revisor fiscal, a quien ha encargado firmar su declaración tributaria, se encuentra o no sancionado.

Ahora bien, más allá de que el contribuyente haya presentado oportunamente la declaración tributaria con el correspondiente pago - que por cierto es su obligación - y sí bien no se llegue a observar "*ninguna intención dolosa de defraudación*", lo cierto es que, en el caso *sub examine*, no puede librarse de la

consecuencia del artículo 580 *ibídem* invocando una buena fe simple en perjuicio de la seguridad jurídica, pues es preciso tener en cuenta que la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias certifica “[q]ue los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, **de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia**” (negrilla fuera de texto), “[q]ue los libros de contabilidad **reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa**” (negrilla fuera de texto) y “[q]ue las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones”, tal y como lo establece el artículo 581 *ibídem*.

De conformidad con lo expuesto, esta Dirección se permite reiterar el Oficio No. 032774 del 1º de diciembre de 2015.

Finalmente, se le informa que copia de su solicitud, fue remitida a la Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente para que le informe el procedimiento aplicable por la DIAN a los casos relacionados con la cancelación en el RUT, de la firma digital y de la obligación de firmar declaraciones, por parte de los Contadores Públicos y/o revisores fiscales que han sido sancionados.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN; <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: “Normatividad” - “Técnica” y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

C.C.

Doctora

**ADRIANA DEL PILAR SOLANO CANTOR**

Subdirectora de Gestión de Asistencia al Cliente

Dirección de Gestión de Ingresos

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Sendas Carrera 7° # 6 - 54 Piso 6°

Bogotá D.C.