

**CONTROL DISCIPLINARIO DE LOS CONTADORES Y SUS
RELACIONES CON EL ESTADO. ANÁLISIS DE LAS
CONDUCTAS SANCIONADAS A LOS CONTADORES
PÚBLICOS DE COLOMBIA RELACIONADAS CON SUS
RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS**

Área de investigación: Ética y organizaciones

Esteban S. Martínez Salinas
Universidad Autónoma de Colombia
Colombia
koperar@gmail.com

XX
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA





CONTROL DISCIPLINARIO DE LOS CONTADORES Y SUS RELACIONES CON EL ESTADO. ANÁLISIS DE LAS CONDUCTAS SANCIONADAS A LOS CONTADORES PÚBLICOS DE COLOMBIA RELACIONADAS CON SUS RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS

Resumen

Este producto se enmarca en una investigación cuyo tema principal se orientó a identificar y analizar cuáles fueron los fundamentos de las sanciones aplicadas a los contadores públicos en 2012-2013. Para el análisis se consideró el procedimiento disciplinario aplicable y nos centramos en las sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores Públicos de Colombia.

El objetivo general del presente trabajo es analizar las conductas sancionadas a los contadores públicos de Colombia relacionadas con sus responsabilidades tributarias (2012-2013). Como objetivos específicos nos propusimos (1) sintetizar el marco ético y disciplinario aplicable a los Contadores Públicos, (2) describir las conductas sancionadas relacionadas con aspectos tributarios y (3) analizar las calificaciones y determinación de sanciones disciplinarias sobre información tributaria.

Palabras clave: Contabilidad, sanciones, ética.





1. Introducción

1.1. Planteamiento del problema

El problema abordado corresponde a la identificación de las conductas sancionadas a los contadores públicos en Colombia derivadas de actuaciones u omisiones relacionadas de sus relaciones con el Estado, de forma específica en la información tributaria de terceros; tal indagación es pertinente porque las sanciones a aplicadas a los contadores establecen una preponderancia de sus relaciones con el Estado en la elaboración, revisión y atestaciones de información tributaria. La comunidad de contadores puede observar una tendencia a establecer responsabilidades de información, vigilancia y denuncia de los contadores públicos respecto de la información de orden tributario, aspecto que deberá ser problematizado en la formación y actualización profesional.



1.2. Justificación, contexto y alcance

Las actuaciones sancionadas a los contadores públicos relacionadas con la información tributaria (que es nuestro objeto de análisis) corresponden a los descritos en el proceso disciplinario y a los definidos jurídicos relacionados. Este trabajo permite problematizar sobre las sanciones disciplinarias aplicadas a los contadores públicos de Colombia cuya base de sanción correspondió a las relaciones con el Estado, es decir relacionadas con la información tributaria. La ponderación y dimensión de las relaciones con el Estado le permite al contador público redimensionar su campo de actuación, los definidos jurídicos y el papel que se cumple en la construcción de sociedad, temas de interés de los contadores públicos, estudiantes, instituciones educativas, profesores y organismos profesionales de la contaduría.



Se sistematizaron las conductas sancionadas a los contadores públicos entre 2012 y 2013 en una clasificación de 11 factores de los cuales se denota unas visibilidades en sanciones por actuaciones en el campo tributario. Los resultados denotan un posible conflicto de intereses de los representantes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en la Junta Central de Contadores, un aparente desequilibrio en la aplicación de la regulación relacionada con la determinación de la sanción y gradualidad de la misma y algunas contradicciones concernientes con la calificación culposo y doloso especialmente por el uso de términos que pueden corresponder a otras dimensiones regulativas.





Las actuaciones sancionadas a los contadores públicos de Colombia se relacionan principalmente con aspectos tributarios. Las actuaciones sancionadas que se refirieron a las relaciones de los contadores con el Estado fueron consideradas como dolosas.

2. Metodología

2.1. Diseño de investigación

Mediante revisión y análisis documental de las resoluciones sancionatorias emitidas por la Junta Central de Contadores se determinaron diversos aspectos relacionados con los sujetos, las conductas, las sanciones y las consideraciones que se tuvieron en la calificación de la falta. Para el análisis se solicitaron las resoluciones sancionatorias por los períodos 2012 y 2013 de las cuales se obtuvieron 108 correspondiente a 98% de las resoluciones emitidas en dichos años, y de las obtenidas 3 corresponden a definiciones de recursos jurídicos presentados por sancionados. De igual forma se consideró la información publicada por la Junta Central de Contadores en su página Web (2013) respecto de los contadores y sociedades de contadores sancionadas (2013), información que sirvió de control. Es de anotar que en una resolución sancionatoria se puede involucrar a uno o más contadores respecto de un mismo hecho.

2.2. Fuentes de información

Las fuentes de información corresponden a libros, revisión de documentos publicados sobre el mismo tema y regulaciones colombianas (incluye jurisprudencia) relacionadas con el problema de interés, así como las resoluciones sancionatorias suministradas por la Junta Central de Contadores respecto de las sanciones impuestas a los Contadores Públicos entre 2012 y 2013.

2.3. Consideraciones éticas

Este escrito contiene las referencias o fuentes de información, se respetaron las normas de propiedad intelectual, y no se afectan derechos o aspectos sociales, culturales o de otra índole, en especial el buen nombre de los implicados en los procesos objeto de análisis.





Resultados

3. Marco ético y disciplinario de los contadores públicos de Colombia

En Colombia la Contaduría Pública es una profesión que implica un alto riesgo social. Así se ha reiterado por parte de la Rama Jurisdiccional colombiana (en el nivel de altas cortes) por la Corte Constitucional y el Consejo. Las diversas sentencias relacionadas con el ejercicio profesional de los contadores públicos¹ en gran medida obedecen a un reconocimiento de la importancia de la profesión contable en Colombia, especialmente porque son depositarios de la función de dar “fe pública”² en diversos actos y documentos relacionados con el ejercicio profesional.

Con la intención de mantener un clima de confianza (especialmente en el campo de los negocios), la estructura jurídica colombiana delegó en los contadores públicos unas funciones, responsabilidades, capacidades y obligaciones especiales para el ejercicio profesional identificándola como *de interés público* acorde con lo señalado en el artículo 26 de la constitución política, específicamente en los relacionado con la asignación de funciones públicas con sus debidos controles (Corte Constitucional, 2000, pág. 30).

La profesión contable se asume entonces con un componente de riesgo social que requiere de especial atención por parte de las autoridades competentes, calificativo compartido internacionalmente debido a la creciente importancia de la toma de decisiones de orden financiero sobre bases confiables que contribuyan a la disminución del riesgo³ en las cuales la intervención del contable se concentra en el diseño, producción y evaluación de la información financiera de los negocios, con amplias y diversas repercusiones sociales.

¹ Algunas de las sentencias principales son: CC SC 530 de 2.000 (Corte Constitucional, 2000); CC SC 538 de 1.997 (Corte Constitucional, 1997); CC SC 645 de 2.002 (Corte Constitucional, 2002); CC SC 914 de 2004 (Corte Constitucional, 2004); CE SI E 2824 de 1994 (Consejo de Estado, 1994); CE SI E 4032 de 1997 (Consejo de Estado, 1997); CE SI E 6604 de 2002 (Consejo de Estado, 2002); CE SIV E 8076 de 1997 (Consejo de Estado, 1997).

² Nos referimos a la facultad legal establecida mediante regulación nacional (Ley 43 de 1990) que concibe que la firma de los contadores públicos en actos propios de su profesión tienen efectos fedatarios, salvo prueba en contrario.

³ Ver Libro Verde de Auditoría respecto de la función del auditor a título de ejemplo.





La facultad de intervención sobre la economía, para el caso colombiano, recae sobre el Estado conforme lo expresa el artículo 334 de la Constitución Política (Acosta Quintero, 2009); con base en esa facultad cada gobierno ha estructurado un conjunto de reglamentaciones sobre las funciones, responsabilidad, obligaciones y alcances de la labor del Contador Público en la economía. El fundamento jurídico de la profesión, no obstante, se encuentra en la Ley 145 de 1960 y la Ley 43 de 1990. Los ámbitos de desempeño o actuación, inhabilidades, responsabilidades, incompatibilidades y conductas sancionables entre otros aspectos se encuentran prescritos en el marco regulativo de la profesión contable (ver Ley 43 de 1990).



Del proceso disciplinario contra los contadores públicos

El artículo 26 de la Constitución Política de Colombia (Acosta Quintero, 2009) reconoce y protege la existencia de las profesiones liberales dentro de las cuales queremos destacar a la Contaduría Pública; el mandato constitucional deriva en unas complejidades que determinan esquemas de vigilancia y control de tales profesiones, al tiempo que prescribe la posibilidad que el Estado Colombiano pueda asignarle funciones públicas.



Por la necesidad de vigilar el actuar profesional, por el imperio de la ley, se delegó a la Junta Central de Contadores las competencias relativas a la inspección y vigilancia de la profesión y por tanto se configura como Tribunal Disciplinario⁴ con la Facultad para investigar las conductas, adelantar los procesos disciplinarios y llegado el caso imponer multas y sanciones a aquellos, contadores públicos y sociedades de contadores, que vulneren las normas ético disciplinarias vigentes (Congreso de la República de Colombia, 1990). La falta disciplinaria que origina el proceso y la sanción disciplinaria corresponde a la tipificación de una conducta violatoria del régimen disciplinario, del código de ética profesional, de inhabilidades e incompatibilidades y en



⁴ La competencia del Tribunal Disciplinario de los Contadores Públicos en Colombia está regulada desde el decreto 2373 de 1956 (Presidencia de la República de Colombia, 1956), la Ley 145 de 1960, Ley 43 de 1990, Ley 1314 de 2009 (Congreso de la República de Colombia, 2009) y Decreto 1955 de 2010 (Presidencia de la República - Ministerio de Hacienda - Ministerio de Industria y Turismo, 2010), de igual forma se consideran las jurisprudencias entre las cuales se resalta la Sentencia C530 de 2001 (Corte Constitucional, 2000).



general de causales que a juicio del tribunal vulneran las responsabilidades propias de la profesión.

La Junta Central de Contadores realiza un proceso disciplinario para la calificación de las actuaciones de los contables que presuntamente hayan vulnerado el código de ética profesional o que hayan generado daño a la profesión, la sociedad, la organización en la que fueron contratados o terceros interesados. El proceso debe observar las disposiciones constitucionales⁵ y del Código de Derecho Civil respecto de las garantías procesales, presunciones de inocencia y las garantías para que el procesado tenga derecho a la defensa, a la aportación y obtención de evidencias y los alegatos y recursos correspondientes.



Los definidos jurídicos facilitan la determinación de sanciones disciplinarias y la graduación de dichas sanciones tal como se presenta en las resoluciones sancionatorias emitidas por la Junta Central de Contadores. Nos apoyamos en los definidos de “culpa” (Painchault Sampayo, 2008, pág. 71) que se encuentra en el Código Penal colombiano (artículo 23). La culpa así definida se puede dimensionar desde diversos aspectos como levísima (omisión), leve (negligencia) y grave (descuido) entre otras (Painchault Sampayo, 2008, pág. 71).



Por otra parte, la determinación expresa e inequívoca de una conducta para causar un daño se considera dolosa. El dolo también presenta diversas dimensiones en el campo jurídico (Painchault Sampayo, 2008, pág. 100) tales como el directo (actuación para provocar daño) e indirecto (no presenta una voluntad concreta de hacer daño pero no lo descarta).

Velásquez (2013, págs. 388-395) explica el dolo como definido jurídico y como calificación de una conducta. En dicha explicación se expresa lo contenido en el código penal colombiano (artículo 22) y se declaran diversas dimensiones que comporta la calificación de “dolo” en una conducta concluyendo que es un definido jurídico complejo, especialmente utilizado en el derecho penal, con diversas interpretaciones y con dificultades para, por ejemplo en el dolo eventual, “*distinguirlo de la culpa o imprudencia consciente*” (Velásquez Velásquez, 2013, pág. 395).

En la perspectiva de la hermenéutica jurídica autores como Coreth (1972), Bengoa (1992), Bobbio (1993), Duarte (2011)

⁵ Ver artículo 29 de la Constitución Política de Colombia.



y Endicotty (2000) entre otros establecen la posibilidad de formas de interpretación de las regulaciones, en nuestro caso aplicables a hechos o actuaciones de los contables y las dimensiones regulativas que motivaron las sanciones aplicadas a los contadores.

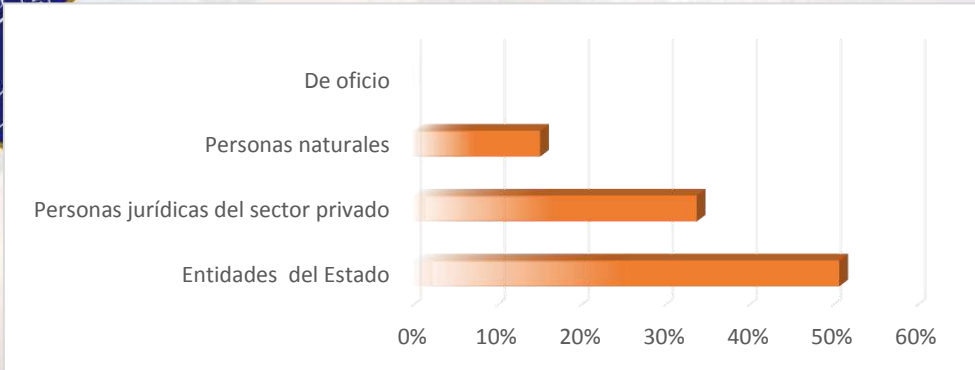
3.1. Quejas presentadas contra los contadores públicos por tipo de quejoso

Los hechos que determinaron una sanción disciplinaria se originaron mediante queja presentada por representantes o vinculados de determinadas empresas o entidades que clasificamos como “Entidades del Estado, Personas jurídicas del sector privado, Personas naturales y De oficio. Las categorías de los denunciantes fueron determinadas de conformidad a su composición de capital y de las actividades propias del tribunal disciplinario quien, de conformidad con las disposiciones legales, puede iniciar un proceso disciplinario por iniciativa propia (de oficio) de conformidad con el literal “a)” del artículo 28 de la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990).

En la *gráfica 1 Quejas presentadas por entidad o persona quejosa* se puede denotar que las sanciones fueron originadas principalmente por quejas presentadas por entidades del Estado (dentro de las cuales se destaca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN por su activa participación como quejoso en temas relacionados con impuestos) con 51%, seguido por las personas jurídicas del sector privado con 34% y las personas naturales con 15% para constituir la totalidad de los quejosos que derivaron en sanciones a los contadores públicos en los periodos objeto de estudio (2012 y 2013).



Gráfica 1 Quejas presentadas por entidad o persona quejosa



Fuente: Construcción propia

De las entidades del Estado que actuaron como quejoso casi 6 de cada 10 fueron presentadas por funcionarios de la DIAN, 2 de cada 10 provinieron de la Superintendencia de Sociedades, y las dos restantes de cada 10 corresponden a 11 entidades diversas que incluyen entre otros a la Superintendencia Financiera, entes territoriales (1), entes de control y empresas del Estado.

3.2. Calificación de las faltas por parte del tribunal disciplinario

En las resoluciones sancionatorias analizadas se encontró que el Tribunal Disciplinario de forma previa a la descripción de la sanción correspondiente calificó las diversas actuaciones de los contadores como “Grave” o “Leve” desde la perspectiva de su incidencia principalmente en la organización y seguidamente en la imagen profesional. Cada una de las calificaciones puede tener dos variantes que inciden en la graduación de la sanción impuesta, es decir el tribunal calificó las actuaciones de los contadores con intenciones de “Culpa” o de “Dolo”, aspecto que siempre será polémico pues la calificación de la intención puede ser muy subjetiva.

Las actuaciones calificadas como graves por parte del Tribunal Disciplinario de los contadores cuando impusieron sanciones en 2012 y 2103 corresponden a 95% de los casos analizados, mientras que el restante 5% corresponde a una calificación de falta leve. Este análisis permite inferir que casi todas las actuaciones de los contadores públicos sancionadas en 2012 y 2013 correspondieron a situaciones que violentaron el código de ética profesional, contenido en la Ley 43 de 1990 (Congreso



de la República de Colombia, 1990), o del ordenamiento jurídico nacional respecto de la actuación profesional.

En la *gráfica 2 Calificación de las faltas de los contadores públicos 2012-2013* se puede encontrar que 69% de los casos analizados por el tribunal disciplinario de los contadores que derivaron en sanciones fueron calificados como “Grave a título de culpa”, 26% fueron calificados como “Grave a título de Dolo” y 5% como faltas “Leves a título de culpa”. En este sentido se puede destacar que el tribunal disciplinario consideró que 26 actuaciones de cada 100 sancionadas tuvieron la intención de causar daño mientras que 74 no tuvieron tal intención.



Gráfica 2 Calificación de las faltas de los contadores públicos 2012-2013



Fuente: Construcción propia

4. Sanciones disciplinarias aplicadas a los contadores 2012-2013 relacionadas con aspectos tributarios

La sanción que nos interesa destacar es la denominada **Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas**; este factor incluye la elaboración y suscripción de declaraciones tributarias de Impuesto a las Ventas (IVA) e Impuesto a la Renta, certificaciones y documentos en los cuales se solicitaban devoluciones de saldos a favor de un contribuyente (persona natural o jurídica) o simplemente se generaron saldos a favor o menores valores a pagar por parte del contribuyente sin solicitud de devolución. Estos casos son derivados de inspecciones y consideraciones de la DIAN que una vez resueltos por dicha entidad como solicitudes improcedentes (con las sanciones tributarias correspondientes) son presentados como quejas al tribunal disciplinario de los contadores en aras de poner en conocimiento del tribunal disciplinario una presunta falta ética.





Conforme a la clasificación que agrupa las conductas determinadas por el tribunal disciplinario de los contadores durante 2012 y 2013 se presenta en la tabla 10 la frecuencia en que tales factores fueron considerados en las sanciones impuestas a 118 contadores; en algunos casos se sancionó más de una conducta a los contadores públicos (el máximo fue agrupado a 2) y ello explica que las sanciones determinaron 127 reiteraciones, que en promedio se mantiene de una (1) conducta por cada disciplinado.

En la *tabla 1 Frecuencia de factores de conductas sancionadas a los contadores públicos 2012-2013*, se establece que de los 11 factores determinados como sancionables por parte del tribunal disciplinario su frecuencia es 127, el promedio absoluto por cada factor es de casi 12 y el promedio relativo es 9%. El factor 3 relacionado con “Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas” presenta un mayor participación relativa con 24% y la de menor participación es el ítem 7 relacionado con “Falsedad en libros fiscales” con 1%.

Tabla 1. Frecuencia de factores de conductas sancionadas a los contadores públicos 2012-2013

#	Factores de conductas sancionadas	%
1	Apropiación indebida de fondos de la empresa	6
2	Certificación de aportes al SSSI para contratación	2
3	Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas	24
4	Certificaciones de EE FF inexactos	9
5	Condena de carácter penal, por apropiarse de dineros que no eran suyos	2
6	Falsedad en documentos contables	2
7	Falsedad en libros fiscales	1
8	Negligencia en ejercicio de revisoría fiscal	14
9	Negligencia en las funciones como contador	18
10	Régimen de inhabilidades e incompatibilidades	15
11	Retención de documentos y libros de contabilidad	8
	Total	100



Fuente: Construcción propia

4.1. Principales factores asociados a “Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas”

La tabla 2 denota que las sanciones derivadas de “Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas”, que correspondieron a 31 entre 2013 y 2012, se concentraron de forma similar en el ejercicio de los cargos de contador público (48%) y Revisor fiscal ⁶(52%). Las sanciones recayeron sobre el sujeto principal de quien se estableció la responsabilidad disciplinaria y que se presentó en los cargos señalados.



Tabla 2. Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas por cargo

Cargo desempeñado	%
Contador público	48%
Revisor fiscal	52%
Total general	100%

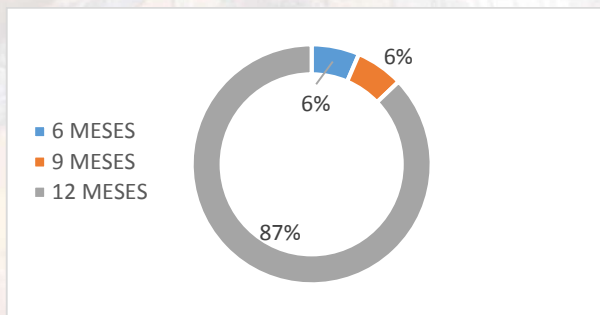
Fuente: Construcción propia

De las 31 sanciones disciplinarias aplicadas a los contadores por “Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas” derivaron (100%) en sanciones de suspensión de la inscripción profesional; la suspensión de la inscripción se presentó mayoritariamente (87%) por 12 meses (la máxima sanción), pero en algunos casos la sanción fue por 6 y 9 meses conforme se observa en la gráfica 3.

Gráfica 3 Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas por tipos de sanciones y graduación de la misma 2012-2013.



⁶ Corresponde a una figura jurídica nacional de control organizacional por delegación del Estado que es realizada por Contador Público y remunerada por la empresa sujeto de control conforme a las disposiciones de la Ley 43 de 1990 y el Código de Comercio principalmente.



Fuente: Construcción propia



Importante destacar que las sanciones disciplinarias relacionadas con “Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas” se presentaron sólo en organizaciones privadas y de ellas la actividad económica preponderante es la de comercio con 68% (ver gráfica 4), seguida por la manufactura (13%) y saneamiento ambiental (10%); las actividades económicas con menor participación relativa de las empresas privadas donde se determinaron actuaciones contables (a juicio del Tribunal Disciplinario de los contadores) que derivaron en sanciones son las de *Actividades financieras, científicas y técnicas* (6%) y *Actividades financieras y de seguros* (3%).

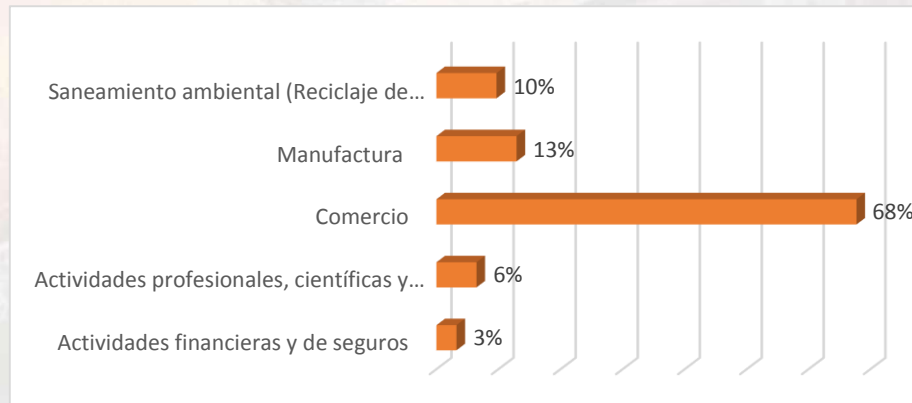


Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración





Gráfica 4 Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas por actividad económica 2012-2013



Fuente: Construcción propia

Respecto a las personas y entidades que actuaron como quejosos en los casos de declaraciones y certificaciones tributarias inexactas 94% corresponden a la DIAN como consecuencia de sus actuaciones relacionadas con el análisis de dichas declaraciones y certificaciones (ver tabla 3); otros quejosos sobre situaciones relacionadas con el factor antes señalado son la Superintendencia de Sociedad (3%) y una empresa societaria con ánimo de lucro (3%). Es importante considerar que si representantes de la DIAN actuaron como quejosos podemos estar frente a un eventual conflicto de interés pues existen otros representantes de la misma entidad que actuaron como parte del tribunal disciplinario.

Tabla 3. Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas según quejoso 2012-2013

Quejoso	%
DIAN	94%
Superintendencia de sociedades	3%
Empresas societarias con ánimo de lucro	3%
Total general	100%

Fuente: Construcción propia





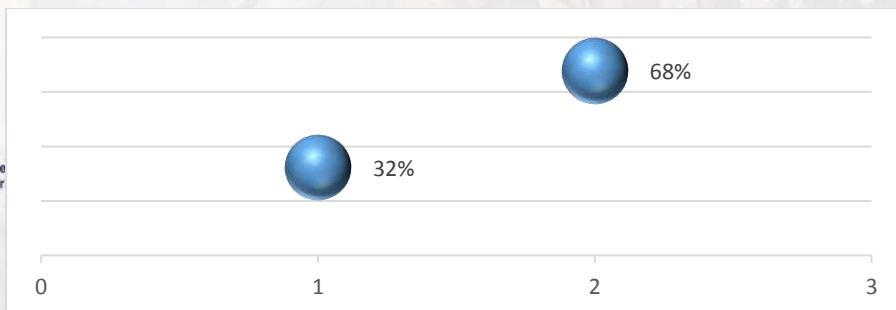
De igual forma no podemos perder de vista que existen sanciones tributarias de conformidad con lo estipulado en los artículos 659-1 (para las sociedades de contadores públicos) y 660 principalmente (Senado de la República de Colombia, 2013) que pueden ser impuestas por la DIAN, sin perjuicio de las sanciones que determine la Junta Central de Contadores del cual hace parte la misma DIAN. Es posible entonces una concurrencia de sanciones por parte de un actor (DIAN) sobre unos mismos hechos, cuando actúa como administración tributaria y cuando actúa como parte de la Junta Central de Contadores (Tribunal Disciplinario), aspecto que amerita una revisión con mayor profundidad.



Las actuaciones sancionadas a los contadores relacionadas con “Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas y calificación de las faltas (2012-2013)” se fundaron en unas calificaciones determinadas como “graves” en todos los casos. En la gráfica 5 se puede notar que el ítem 1 corresponde a las faltas graves a título de culpa (32%) y el ítem 2 corresponde a la calificación de las conductas calificadas como graves a título doloso (68%); En consecuencia el Tribunal Disciplinario consideró que 7 de cada 10 conductas sancionadas entre 2012 y 2013 relacionadas con declaraciones y certificaciones tributarias inexactas fueron dolosas y las otras 3 fueron culposas.



Gráfica 5 Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas y calificación de las faltas (2012-2013)



Fuente: Construcción propia



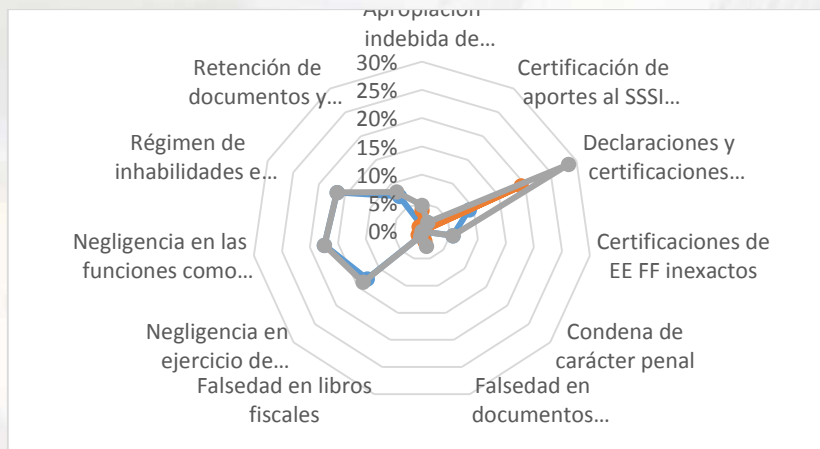
4.2. Análisis de la calificación de la conducta

La relación de las conductas identificadas por el tribunal disciplinario de los contadores, su calificación y su participación relativa en las sanciones de suspensión se presenta en la gráfica 6. Se destaca como la de mayor



participación relativa la conducta asociada a *declaraciones y certificaciones tributarias inexactas* con 28% de las cuales se calificaron como *grave a título de culpa* 9% y *grave a título de dolo* 19% con respecto al total de las sanciones de suspensión impuestas a los contadores entre 2012 y 2013. Tales resultados pueden indicar que las actuaciones de los contadores relacionadas con aspectos tributarios en 2 de cada 3 casos son dolosas y que de forma independiente a su calificación deben ser sancionadas con suspensión de la inscripción profesional.

Gráfica 6 Relación de conductas, calificación de la conducta y participación relativa en las suspensión de la inscripción profesional 2012-2013



Fuente: Construcción propia

5. Análisis de la determinación y graduación de sanciones de suspensión impuesta a los contadores públicos

En este análisis partimos de las sanciones de suspensión de la inscripción profesional calificadas como grave a título de culpa (primer análisis) y grave a título de dolo (segundo análisis) y la graduación de la sanción en cada caso. Se destaca para el análisis la participación relativa de cada conducta respecto del total de las calificaciones y en forma consecuente la graduación de la sanción de suspensión demostrada en forma relativa a las sanciones impuestas de la misma clasificación.

5.1. Análisis de las conductas sancionadas con suspensión de la inscripción profesional calificadas como graves a título de culpa

De las sanciones de suspensión calificadas como *graves a título de culpa* se destaca con la mayor participación relativa





la negligencia en las funciones como contador (24%) seguida de inobservancias al régimen de inhabilidades e incompatibilidades (23%); en menores participaciones aparecen negligencia en ejercicio de revisoría fiscal (18%) y declaraciones y certificaciones tributarias inexactas (13%) tal y como se resume en la tabla 18 *Graduación de la suspensión de la inscripción de los contadores públicos sancionados por conductas calificadas como grave a título de culpa (2012-2013)*.

5.2. Análisis de las conductas sancionadas con suspensión de la inscripción profesional calificadas como graves a título de dolo



De las conductas sancionadas con suspensión de la inscripción profesional entre 2012 y 2013 calificadas como *grave a título de dolo* la mayor participación se relaciona con *declaraciones y certificaciones tributarias inexactas* (75%) seguida de *apropiación indebida de fondos de la empresa* (14%), *falsedad en documentos contables* (7%), *negligencia en ejercicio de revisoría fiscal* y *retención de documentos y libros de contabilidad* (cada una con 3%), conforme se puede apreciar en la tabla 19 *Graduación de la suspensión de la inscripción de los contadores públicos sancionados por conductas calificadas como grave a título de dolo (2012-2013)*.




Todas las actuaciones clasificadas como *declaraciones y certificaciones tributarias inexactas* derivaron en la máxima suspensión de la inscripción profesional de un contador que es de 12 meses situación que parece entendible si la calificación fue como *grave a título de dolo*; sin embargo la *apropiación indebida de fondos de la empresa* (en la misma calificación señalada), por ejemplo, fue sancionada con 6 y 12 meses (ver tabla 4) situación que pareciera un criterio disímil con la misma calificación de dolo. Se puede observar que las otras clasificaciones de conductas fueron sancionadas con la máxima suspensión de la inscripción profesional lo que presenta un discernimiento de graduación de la sanción coherente con la calificación analizada.

Tabla 4 Graduación de la suspensión de la inscripción de los contadores públicos sancionados por conductas calificadas como grave a título de dolo (2012-2013)

Conductas sancionadas y frecuencia (reiteración)	Grave a título de dolo	6 Meses	12 Meses	Control
--	------------------------	---------	----------	---------





Apropiación indebida de fondos de la empresa	14%	50%	50%	100%
Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas	72%	0%	100%	100%
Falsedad en documentos contables	7%	0%	100%	100%
Negligencia en ejercicio de revisoría fiscal	3%	0%	100%	100%
Retención de documentos y libros de contabilidad	3%	0%	100%	100%
Total general	100%	7%	93%	100%

Fuente: Construcción propia

Del total de actuaciones calificadas como grave a título de dolo 93% fueron sancionadas con la máxima suspensión de la inscripción profesional de 12 meses y solo 7% se sancionó con suspensión de 6 meses (ver tabla 4). Es claro que la intención de hacer daño es considerada en la graduación de la sanción de suspensión impuesta por el tribunal disciplinario de los contadores entre 2012 y 2013.

Las actuaciones de los contadores públicos sancionados que esencialmente fueron consideradas como dolosas corresponden a las derivadas de las relaciones de los contadores con el Estado desde la perspectiva tributaria (*declaraciones y certificaciones tributarias inexactas*).

6. Análisis de las dimensiones regulativas que sustentaron las sanciones a los contadores públicos 2012-2013

Existen diversas regulaciones que establecen algunas obligaciones y sanciones aplicables a los contadores públicos en Colombia respecto de sus actuaciones (u omisiones). Así destacamos que el artículo 8° de la Ley 43 de 1990 exige la observancia de cuatro aspectos (Congreso de la República de Colombia, 1990):

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



El artículo 37 de la Ley 43 de 1990 establece 10 principios de ética profesional que dimensionan lo antes descrito en el artículo 8º de la misma ley numeral 1. Los principios de ética profesional se dirigen a las disposiciones profesionales que el contador público debe observar y que en caso de no cumplirlas pueden repercutir en la confianza que la sociedad tiene sobre su labor y en consecuencia pueden afectar negativamente en la imagen de la profesión.



De otra parte el título segundo de la Ley 43 de 1990(art. 41 a 51inclusive) prescribe las normas de observancia, limitaciones, responsabilidades, derechos e inhabilidades que configuran las *relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios* (Congreso de la República de Colombia, 1990).



El título sexto de la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990) prescribe las disposiciones que se deben observar en el marco de las *relaciones del contador público con la sociedad y el Estado* las cuales incluyen entre otros aspectos los relacionados con la documentación para la inscripción profesional y la observancia de disposiciones regulativas en la emisión de “certificaciones, dictámenes u opiniones” para evitar actos que conlleven perjuicio a los intereses del Estado y de los particulares (artículos 68 a 71 inclusive de la Ley43 de 1990).

Las regulaciones del Estado en materia impositiva (Estatuto tributario) que establece unas eventuales sanciones a los contadores (art. 660 del Estatuto Tributario colombiano) relacionadas con la firma en declaraciones y certificaciones tributarias. Las dimensiones regulativas en las cuales agrupamos el análisis de las conductas (clasificadas) sancionadas a los contadores públicos en 2012 y 2013 corresponden a una clasificación arbitraria respecto de las regulaciones pero que establecen unos sentidos temáticos diferenciados; las dimensiones regulativas son de tres órdenes (ver tabla 5):

1. Con relación a faltas de la ética profesional
2. De las relaciones (de los Contadores Públicos) con el Estado, y
- 3 Observancia del ordenamiento jurídico.

En la tabla 5 podemos observar la clasificación de las conductas sancionadas y su ubicación en una de las tres





dimensiones regulativas antes señaladas. Los espacios sombreados representan intersecciones entre la clasificación de conductas sancionadas y las dimensiones regulativas establecidas lo que puede permitir unas afirmaciones sobre los marcos jurídicos en los cuales se sustentaron (de forma interpretativa) las sanciones disciplinarias impuestas a los contadores públicos en 2012 y 2013.

En la tabla 5 podemos observar que las conductas agrupadas en la dimensión regulativa denominada “Con relación a faltas de la ética profesional”, se dividen en dos subdimensiones una de desempeño profesional y una de las relaciones con los usuarios de sus servicios. Para la dimensión regulativa, de segundo orden, relacionada con el desempeño profesional de los contadores públicos sancionados en 2012 y 2013 las clasificaciones de conductas asociadas son cuatro:

- Certificación de aportes al SSSI para contratación
- Certificaciones de EE FF inexactos
- Falsedad en documentos contables
- Negligencia en las funciones como contador

Para el caso de la *dimensión regulativa de la ética profesional de los contadores* que se refiere a las relaciones con los usuarios de sus servicios, la clasificación de las conductas son 2 (ver tabla 5):

- Apropiación indebida de fondos de la empresa
- Retención de documentos y libros de contabilidad

En la dimensión 2. *De las relaciones con el Estado* que se presenta en la tabla 5 se refiere a las Actuaciones de orden tributario que realizaron los contadores y que se agruparon en:

- Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas
- Falsedad en libros fiscales

En la dimensión 3 *Observancia del ordenamiento jurídico* se divide en regulaciones de orden penal, con una conducta asociada a las condenas penales, y regulaciones comerciales asociadas a las actuaciones de los revisores fiscales y a la inobservancia del régimen de inhabilidades e incompatibilidades (ver tabla 5).





Tabla 5 Relaciones entre dimensiones regulativas y conductas sancionadas a los contadores públicos 2012-2013

Clasificación de conducta/dimensión regulativa	1. Con relación a faltas de la ética profesional		2. De las relaciones con el Estado	3 Observancia del ordenamiento jurídico:	
	Desempeño profesional	Relaciones con los usuarios de los servicios	Actuaciones de orden tributario	Regulaciones de orden penal	Regulaciones de orden comercial
Apropiación indebida de fondos de la empresa					
Certificación de aportes al SSS para contratación					
Declaraciones y certificaciones tributarias inexactas					
Certificaciones de EE FF inexactos					
Condena de carácter penal					
Falsedad en documentos contables					
Falsedad en libros fiscales					
Negligencia en ejercicio de revisoría fiscal					
Negligencia en las funciones como contador					
Régimen de inhabilidades e incompatibilidades					
Retención de documentos y libros de contabilidad					

Fuente: Construcción propia

7. Conclusiones

Las quejas en materia de declaraciones y certificaciones tributarias fueron las preponderantes y actuó como quejoso principalmente la División de Impuestos y Aduanas DIAN cuyos representantes hacen parte del Tribunal Disciplinario de los contadores.





Existen algunas contradicciones relacionadas con la calificación de la falta y la graduación de las sanciones de suspensión de la inscripción profesional por parte del Tribunal Disciplinario de los contadores, específicamente en la calificación de lo culposo y lo doloso, así como el uso de términos que pueden corresponder a otras dimensiones regulativas.

Las actuaciones de los contadores públicos sancionados que esencialmente fueron consideradas como dolosas corresponden a las derivadas de las relaciones con el Estado desde la perspectiva tributaria (declaraciones y certificaciones tributarias inexactas). Ello denota la necesidad de una preparación, formación y ponderación profesional permanente en aras de evitar incurrir en eventuales sanciones disciplinarias derivadas de actuaciones (u omisiones) de orden tributario.

Existen tres dimensiones regulativas que permiten un análisis de las conductas (clasificadas) sancionadas a los contadores públicos en 2012 y 2013 corresponden que establecen unos sentidos temáticos diferenciados y se asocian con faltas de la ética profesional, relaciones con el Estado, y la observancia del ordenamiento jurídico (en materia penal y comercial) y las cuales pueden ser consideradas en los procesos de calificación de conductas, determinación de sanción disciplinaria y graduación de la sanción cuando hubiere lugar. En el caso colombiano se debe prestar especial cuidado a la dimensión de las relaciones con el Estado.

Referencias

Acosta Quintero, A. (2009). Constitución política de Colombia. En A. Acosta Quintero. Colombia: Ecoe Ediciones.

Bengoa Ruiz de azua, J. (1992). *De Heidegger a Habermas, Hermenéutica y Fundamentación Última de la Filosofía Contemporánea*. Barcelona: Herde.

Bobbio, N. (1993). *Teoría general del derecho*. Madrid: Debate.

Congreso de la República de Colombia. (1990). *Ley 43 de 1990*. Bogotá Colombia: 04 de agosto de 1998.

Congreso de la República de Colombia. (13 de Diciembre de 1990). *Ministerio de Educación Nacional*. Recuperado





el 10 de Enero de 2014, de Ley 43 de 1990:
http://www.mineducacion.gov.co/1621/articulos-104547_archivo_pdf.pdf

Congreso de la República de Colombia. (13 de 07 de 2009).
 Ley 1314 de 2009. Bogotá Colombia: Imprenta Nacional.

Consejo de Estado. (1994). *Sentencia de 1994 expediente 2824*. Obtenido de Universidad Javeriana/personales/hbermude:
<http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/2824.doc>



Consejo de Estado. (1997). *Sentencia CE 8076 DE 1997*. Obtenido de Universidad Javeriana/personal/hbermudez:
<http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/8076.htm>

Consejo de Estado. (1997). *Sentencia de 1997 expediente 4032*. Obtenido de Universidad Javeriana/personales/hbermude:
<http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/4032.htm>



Consejo de Estado. (2002). *Sentencia de 2002 expediente 6604*. Obtenido de Universidad Javeriana/personal/hbermudez:
<http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/6604.htm>

Coreth, E. (1972). *Cuestiones fundamentales de hermenéutica*. Barcelona: Biblioteca Herder.

Corte Constitucional. (1997). *Sentencia 538 de 1997*. Obtenido de Corte constitucional:
<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/C-538-97.htm>

Corte Constitucional. (2000). *Sentencia C-530 de 2000*. Obtenido de Actualicese.com:
<http://actualicese.com/normatividad/2001/otros/SentenciaC530-00.pdf>

Corte Constitucional. (2002). *Sentencia 645 de 2002*. Obtenido de secretaria del senado:





http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cach e:knMmpauArI0J:www.secretariasenado.gov.co/senado /basedoc/c-645_2002.html+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co

Corte Constitucional. (2004). *Sentencia 914 de 2004*. Obtenido de [corteconstitucional.gov.co](http://www.corteconstitucional.gov.co): <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-914-04.htm>

Duarte, R. (2011). *Perspectivas de la filosofía del derecho y las teorías jurídicas contemporáneas*. Bogotá: Universidad Libre.



Endicott, T. (2000). *La vaguedad en el derecho*. Madrid: Universidad Carlos III.

Junta Central de Contadores . (02 de Agosto de 2013). *Junta Central de Contadores*. Obtenido de Unidad Administrativa Especial UAE: <https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/sancionados/2014-03-17/contadores.pdf>



Junta Central de Contadores. (24 de Julio de 2013). *Junta Central de Contadores*. Obtenido de Unidad Administrativa Especial UAE: <https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/sancionados/2013-08-06/SOCIEDADES.pdf>

Painchault Sampayo, J. d. (2008). *Diccionario jurídico penal*. Bogotá: Librería Ediciones del Profesional, LTDA.

Presidencia de la República - Ministerio de Hacienda - Ministerio de Industria y Turismo. (31 de 05 de 2010). Decreto 1955 de 2010. Bogotá Colombia: IN.

Presidencia de la República de Colombia. (18 de 09 de 1956). *Decreto 2373 de 1956*. Recuperado el 25 de 08 de 2013, de Junta Central de Contadores: <https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/normatividad/decretos/Decreto%202373%20de%201956.pdf>

Senado de la República de Colombia. (14 de Diciembre de 2013). *Secretaria General del Senado de la República de Colombia*. Obtenido de Estatuto Tributario: http://200.75.47.49/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario_pr028.html#659





Velásquez Velásquez, F. (2013). *Manual de derecho penal* (quinta ed.). Bogotá: Ediciones Jurídicas Andrés Morales.

