

100202208-1017

Bogotá, D.C., 23 de mayo de 2025

Tema: Aduanero
Descriptor: Estados financieros dictaminados
Fuentes formales: Artículo 50 del Decreto 1165 de 2019
Artículos 75, 696 de la Resolución 46 de 2019
Artículo 13 de la ley 43 de 1990
Artículos 34, 37 y 38 de la Ley 222 de 1995
Artículo 28 de la Ley 1258 de 2008

Cordial saludo,

1. Este Despacho es competente para resolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

A) Motivos de la reconsideración.

2. Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita la reconsideración del Oficio 903831 Int. 652 del 18 de mayo de 2022 en el que se concluyó lo siguiente: “Así las cosas, los clientes de agencias de aduanas que no se encuentran obligados a tener revisor fiscal, por las disposiciones contenidas en el artículo 75 de la Resolución DIAN No. 046 de 2019, deberán entregar los estados financieros dictaminados por un contador público independiente que los hubiere examinado”.

3. Para la peticionaria esa conclusión es contraria a la posición del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) que sostiene: “Si las disposiciones legales no exigen que una entidad cuente con un revisor fiscal o contador público independiente, dicha entidad estará obligada únicamente a emitir estados financieros certificados. Estos deberán estar firmados por el representante legal y el contador público responsable de su elaboración”².

4. Así las cosas, la peticionaria sostiene que la tesis del Oficio objeto de reconsideración excede lo dispuesto en la ley y contraviene los principios de tipicidad, eficiencia, justicia, seguridad y facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior, pues impone una carga económica adicional al administrado al exigir que se contrate a un contador público independiente para que dictamine sus estados financieros.

¹Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

² Concepto 2024-0456 del 11/12/2024.

B) El análisis de la solicitud.

5. De acuerdo con el artículo 50 del Decreto 1165 de 2019, las agencias de aduanas tienen la obligación de establecer mecanismos de control que les permita asegurar una relación contractual transparente con sus clientes. Lo anterior, para protegerse de prácticas relacionadas con el lavado de activos, contrabando, evasión y cualquier otra conducta irregular.

6. En desarrollo de lo anterior, las agencias deberán conocer a su cliente y obtener - como mínimo- la información prevista en el inciso 2 del artículo 50 ibidem, concretamente, la relacionada con “5. Capacidad financiera para realizar la operación de comercio exterior”.

7. El artículo 50 del Decreto 1165 de 2019 fue reglamentado por el artículo 75 de la Resolución 046 de 2019. Concretamente, el numeral 1.2. del artículo 75 ibidem dispone que las agencias de aduanas deberán solicitar a sus clientes y conservar “Copia del balance general y estado de resultados, certificado y dictaminado por Revisor Fiscal o Contador Público según sea el caso, con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior o balance inicial cuando se trate de compañías constituidas en el mismo año en que se realiza la verificación de la información.”

8. Ahora bien, para determinar a cuáles documentos contables certificados y dictaminados se refiere el artículo 75 de la Resolución 046 de 2019, es pertinente acudir a la definición legal de los estados financieros certificados y dictaminados prevista en los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995³. Estas disposiciones comerciales han sido interpretadas por la Superintendencia de Sociedades mediante Oficio No. 220-73035 del 30 de noviembre de 2000, en el que se precisa que los términos de certificación⁴ y dictamen⁵ son diferentes.

³ “ARTÍCULO 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

ARTÍCULO 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.”

⁴ Oficio 220-73035 de la Superintendencia de Sociedades “*Prevé el artículo 37 de la mencionada Ley, que “El representante Legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.” Como se observa de su tenor literal, la certificación supone la manifestación del representante legal y del contador público, en el sentido de que bajo su responsabilidad se han preparado los estados financieros, que se han verificado previamente las afirmaciones en ellos contenidas y que las mismas se han tomado fielmente de los libros. En efecto este Despacho ha sostenido, que de la lectura del artículo 37 de la Ley 222 de 1.995, es dable inferir que éste modificó el texto del artículo 33 del Decreto 2649 antes citado y derogó tácitamente el artículo 290 del Código de Comercio, que exigía, además de la firma de los citados funcionarios, la del revisor fiscal como formalidad para el cumplimiento de la certificación. (...)”.*

Por su parte, el artículo 38 de la misma ley, al expresar que “Son dictaminados aquellos estados financieros que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente (...)”, lo que hizo fue precisar el alcance de la función del revisor fiscal consagrada en el numeral 7 del artículo 207 del Código de

9. Así, los **estados financieros certificados** son aquellos en los cuales el representante legal y el contador público que los elaboró declaran que han verificado previamente su contenido y que dicho contenido fue tomado fielmente de los libros; por su parte, los **estados financieros dictaminados** son aquellos que han sido certificados, pero además contienen la opinión de un revisor fiscal o contador independiente.

10. Igualmente, la Superintendencia de Sociedades⁶ ha concluido que los estados financieros de las sociedades comerciales que por ley deben contar con un revisor fiscal o contador público independiente -de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 y el artículo 34 de la Ley 222 de 1995- deben acompañarse de una opinión o dictamen. En los demás casos, los estados financieros serán certificados por el representante legal y el contador público de la sociedad bajo cuya responsabilidad fueron elaborados.

11. La Superintendencia de Sociedades⁷ precisó que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 la Sociedad por Acciones Simplificada (SAS) únicamente estará obligada a tener revisor fiscal cuando reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el parágrafo 2° del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, o cuando otra ley especial así lo exija. Por el contrario, cuando una SAS no estuviere obligada por la ley a tener revisor fiscal, los estados financieros podrán ser certificados y dictaminados por un contador público independiente⁸.

12. En esa misma línea, el CTCP se ha pronunciado sobre este asunto⁹ así:

“(…) si las disposiciones legales no obligan a una entidad a contar con revisor fiscal o contador público independiente (por ejemplo: el parágrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, y el artículo 34 de la Ley 222 de 1995), la entidad

*Comercio; es decir, que, tratándose de sociedades que por ley o estatutos estén obligadas a tener revisor fiscal, éste deberá acompañar los estados financieros certificados con el dictamen y opinión a que se refiere el artículo 34 de la ley 222 de 1.995. De lo anterior se puede observar, que el revisor fiscal no firma los estados financieros certificados, pues éste no certifica, correspondiéndole únicamente dictaminarlos, es decir, expresar su opinión en relación con los que ya fueron certificados por el representante legal y el contador público. En ese orden de ideas, la empresa no puede solicitarle al revisor fiscal que certifique los estados financieros, pues como se observa de la norma en comento, escapa a sus funciones certificarlos, ya que la ley sólo lo autoriza para emitir el dictamen correspondiente, máxime si se tiene en cuenta que la **certificación** y el **dictamen**, son dos funciones disímiles que deben ser realizadas por personas diferentes, pues **conjugadas en una sola determina un atropello jurídico, como quiera que a la vez, una misma, no puede ser juez y parte**”*

⁶ Oficio 220-73035 del 30 de noviembre de la Superintendencia de Sociedades, donde se indicó: “De lo anterior, se infiere que los estados financieros deben acompañarse de una opinión o dictamen cuando la entidad está obligada por la ley a nombrar un revisor fiscal para que lleve a cabo una auditoría o revisión de su información financiera histórica. No obstante, debe tenerse en cuenta que el representante legal al certificar los estados financieros declara que todas las afirmaciones, implícitas y explícitas, son ciertas, y que cuando el contador de la empresa los certifica, esto indica que la información financiera representa fielmente lo que pretende representar y los criterios de relevancia. En conclusión, si las disposiciones legales no obligan a una entidad a tener revisor fiscal o contador público independiente (Ver por ejemplo: el parágrafo 2 del art. 13 de la ley 43 de 1990, el Art. 28 de la Ley 1258 de 2008, y el Art. 34 de la Ley 222 de 1995) la entidad solo emitirá estados financieros certificados, suscritos por parte del representante legal y contador público que participó en su elaboración conforme a los requerimientos legales, salvo que por alguna disposición de las autoridades de regulación, o voluntariamente, la entidad haya decidido acompañar sus estados financieros de una opinión independiente que incremente la confianza que terceros tienen en ellos.”

⁷ Concepto 220-039060 de febrero 11 de 2009.

⁸ El artículo 3 del Decreto 2020 de 2008, reglamentario del artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 dispone que: “Cuando una Sociedad por Acciones Simplificada no estuviere obligada a tener Revisor Fiscal, las certificaciones y los dictámenes que deban ser emitidos por este **podrán** serlo por un contador público independiente.”

⁹ Conceptos Nos. 456 de 2024 (invocado por la peticionaria) y 1163 de 2019.

estará obligada únicamente a emitir estados financieros certificados, en los términos del artículo 37 de la Ley 222 de 1995. Estos estados deberán ser suscritos por el representante legal y el contador público responsable de su elaboración conforme a los requerimientos legales, y deberán ser dictaminados si una norma o ley superior lo determine, o voluntariamente si la entidad haya decidido acompañar sus estados financieros de una opinión independiente que incremente la confianza que terceros tienen en ellos.”¹⁰

C) Conclusión y decisión.

13. De lo expuesto **se concluye** lo siguiente:

- (i) El artículo 75 de la Resolución 046 de 2016 debe ser interpretado en consonancia con lo dispuesto en los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995 y conceptos emitidos por la Superintendencia de Sociedades y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- (ii) En consecuencia:
 - a. Si se trata de una persona jurídica obligada por ley a tener revisor fiscal o contador público independiente o que opta por tener uno u otro sin estar obligada a ello¹¹, la agencia de aduanas está obligada a obtener y conservar los **estados financieros certificados y dictaminados**.
 - b. En todos los demás casos de personas obligadas a llevar contabilidad, la agencia de aduanas está obligada a obtener y conservar los **estados financieros certificados**.

14. Por lo anterior, **se revocan** los Oficios Nos. 907364 Int. 1132 del 26 de julio de 2021 (invocado en el Oficio cuya reconsideración se solicita) y 903831 Int. 652 del 18 de mayo de 2022.

15. En los anteriores términos se resuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Director de Gestión Jurídica

Proyectó: Ángela Helena Álvarez Álvarez

Aprobó: Ingrid Castañeda Cepeda Subdirectora de Normativa y Doctrina

Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 14/04/2025

Ana Karina Méndez Fernández – Asesora de la Dirección de Gestión Jurídica

¹⁰ Concepto 2020-0879 de 2020 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

¹¹ El parágrafo 2 del art. 13 de la ley 43 de 1990, el Art. 28 de la Ley 1258 de 2008, y el Art. 34 de la Ley 222 de 1995.