

Concepto 1072 [011044]
17-07-2025
DIAN

100208192- 1072

Bogotá, D.C.

Tema:	Procedimiento Tributario
Descriptores:	Firma de revisor fiscal en declaraciones tributarias Empresas Industriales y Comerciales del Estado
Fuentes formales:	Artículo 580 del Estatuto Tributario Artículo 93 de la Ley 1474 de 2011 Artículos 85 y 93 de la Ley 489 de 1998 Artículo 13 de la Ley 43 de 1990

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².
2. En atención a su consulta, mediante la cual solicita revisar lo expuestos en el Concepto 006807 – int 632 del 2 de mayo de 2025, respecto a la vigencia del Oficio 089285 de 1998 y se cuestiona, entre otros aspectos, la procedencia de exigir revisor fiscal a las empresas industriales y comerciales del Estado –EICE.
3. Es importante precisar que no le corresponde a este Despacho definir la obligación de designar revisor fiscal en dichas entidades, motivo por el cual el análisis se enfocará, por una parte, en establecer la vigencia material del oficio y, por otra, en acoger lo ya señalado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP– respecto a dicha obligación, en su calidad de órgano oficial de orientación técnica de la profesión contable y normalizador de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Al respecto, se considera

Vigencia Oficio 089285 del 20 de noviembre de 1998

4. El Oficio 089285 del 20 de noviembre de 1998 señalaba, con base en el Concepto 948 del 6 de marzo de 1997 de la Sala de Consulta y de Servicio Civil del Consejo de Estado, que las empresas industriales y comerciales del Estado – EICE eran sujetos del Control

Fiscal por parte de la Contraloría General de la Nación. Esta tesis se fundamentaba en los artículos 2, 3 y 4 de la Ley 42 de 1993³, que establecían lo siguiente:

“Artículo 2. Son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República. (...)

Artículo 3. Son sujetos de control fiscal en el orden territorial los organismos que integran la estructura de la administración departamental y municipal y las entidades de este orden enumeradas en el artículo anterior. Para efectos de la presente Ley se entiende por administración territorial las entidades a que hace referencia este artículo.

Artículo 4. El control fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles. Este será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, los auditores, las auditorías y las revisorías fiscales de las empresas públicas municipales, conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente Ley.” (Énfasis propio)

5. Sin embargo, estos artículos fueron expresamente derogados por el artículo 166 del Decreto 403 de 2020⁴, que reorganizó el sistema de control fiscal en cumplimiento del Acto Legislativo 04 de 2019⁵. Por tanto, el fundamento legal central del oficio fue eliminado. Aunque el oficio no ha sido formalmente revocado, la derogatoria de su sustento normativo lo deja sin vigencia material.

6. El oficio también retomaba la tesis de la Sala de Consulta y de Servicio Civil del Consejo de Estado según la cual, la revisoría fiscal no tiene cabida en las EICE por tratarse de entidades públicas directas creadas directamente por el Estado. Esta postura ha sido superada normativamente por el artículo 85 de la Ley 489 del 29 de diciembre de 1998 - expedida con posterioridad al oficio-, que estableció que las EICE desarrollan actividades económicas bajo las reglas del derecho privado. Asimismo, el artículo 93 de la misma ley dispuso que los actos que expidan estas empresas para el desarrollo de su actividad industrial, comercial o de gestión económica se sujetan a las disposiciones del derecho privado, y sus contratos, al Estatuto General de Contratación de las Entidades Estatales.

7. Posteriormente, el legislador en el artículo 93 de la Ley 1474 de 2011⁶, modificatorio del artículo 14 de la Ley 1150 de 2007⁷, estableció una excepción a la regla general sobre el régimen aplicable a los actos y contratos de las EICE, al indicar que en caso de que

desarrollen actividades comerciales en competencia con el sector privado y/o público, nacional o internacional, deberán regirse por las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a sus actividades económicas y comerciales.

8. La jurisprudencia de la Corte Constitucional no ha sido ajena a dicha evolución. Mediante la sentencia C-691 de 2007⁸, reconoció que las EICE, aunque públicas, desarrollan actividades que no implican funciones administrativas exclusivas y, por tanto, pueden ser reguladas por el derecho privado. La Corte subrayó que estas entidades pueden estar sujetas a límites, controles y obligaciones similares a las de los particulares⁹. Esto contradice la tesis del concepto de 1998, que excluye de forma absoluta a las EICE de la posibilidad de tener revisor fiscal por el solo hecho de ser entidades públicas.

9. En conclusión, el Oficio 089285 de 1998 no se encuentra vigente, toda vez que sus fundamentos normativos han sido derogados -artículos 2, 3 y 4 de la Ley 42 de 1993- y por el desarrollo normativo posterior reguló a las EICE bajo criterios adicionales para enmarcarlas dentro de las disposiciones de derecho privado, especialmente para aquellas que en desarrollo de sus actividades industriales y comerciales actúan en competencia junto a los particulares -Ley 489 de 1998, Ley 1474 de 2011 y Decreto 403 de 2020-, en concordancia por lo ya mencionado por la jurisprudencia constitucional sobre la materia.

10. Aunque el oficio no ha sido revocado o reconsiderado formalmente, no puede ser tomado como doctrina oficial vigente para excluir de manera general la obligación de contar con revisoría fiscal en las EICE, en especial respecto de aquellas que desarrollan su actividad en competencia con el sector privado, ya que, para la época en que fue proferido, estas entidades aún no estaban sujetas a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a sus actividades económicas y comerciales.

Obligación de tener revisor fiscal por parte de las empresas industriales y comerciales del Estado – EICE

11. Frente a la obligación de tener revisor fiscal por parte de las EICE que desarrollan actividades comerciales con el sector privado y/o público, nacional o internacional, es pertinente traer a colación los siguientes conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP:

12. En el Concepto 2022-0404 del 2 de agosto de 2022, el CTCP realizó un análisis normativo sobre la obligación de las empresas industriales y comerciales del Estado (EICE) de contar con revisor fiscal. Para ello, revisó la normativa aplicable, incluyendo el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, el impacto del Decreto 403 de 2020 que derogó algunos artículos de la Ley 42 de 1993, y lo previsto en la Ley 489 de 1998 respecto al régimen jurídico de las EICE, para finalmente concluir que:

“(...), las Empresas Industriales y Comerciales del Estado - EICE, concepto de este Consejo deben cumplir con la obligación de tener revisor fiscal si cumplen los requisitos exigidos en la Ley 43 de 1990 o en el Código del Comercio.”

13. Posteriormente en los conceptos 2024-0230 del 14 de febrero de 2024 y 2024-0066 del 14 de mayo de 2024 del CTCP examinan el régimen aplicable a las EICE, en los cuales además de hacer nuevamente el estudio normativo, hacen referencia al concepto C-857 de 2022 de la entidad Colombia Compra Eficiente indicando así:

“(...) las EICE que ejercen su actividad en competencia con el sector público o privado, se deben someter parcialmente al régimen de derecho privado, porque en su actividad industrial y comercial, ajena al Estado y propia de los particulares no deben tener prerrogativas, ni estar sujetas a procedimientos administrativos que entrabren sus actuaciones y las pongan en desventaja frente a sus competidores. Exceptuando, de esto, sus relaciones con la administración.”

14. Para finalmente establecer:

“Las EICE que desarrollan actividades comerciales en competencia con el sector privado y/o público, nacional o internacional, se regirán por las disposiciones que rigen las actividades económicas y comerciales, esto es, el régimen de derecho privado o ley mercantil, contenida en el Código de Comercio. En este sentido, dichas EICE deben integrar sus actividades económicas y comerciales con lo dispuesto en los siguientes artículos del Decreto 410 de 1971, a saber:

“Artículo 100. <Asimilación a Sociedades Comerciales - Legislación Mercantil>. (...)

Artículo 203. <Sociedades que Están Obligadas a Tener Revisor Fiscal>. (...)

Así las cosas, las EICE que desarrollan actividades comerciales en competencia con el sector privado y/o público, nacional o internacional, por tener capital público, deben estar vigiladas por la Contraloría para la verificación del cumplimiento de los fines del Estado. Además, deben tener un revisor fiscal.

Las normas citadas no impiden el ejercicio de la vigilancia integral (financiera, legal, de gestión y de resultados de los recursos estatales) del Estado en cabeza de la Contraloría; sino, que por el contrario, favorecen y apoyan esta vigilancia.”

15. Por lo anterior, teniendo en cuenta los criterios técnicos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP–, organismo competente conforme a la Ley 1314 de 2009¹⁰ para orientar la aplicación de las normas contables y de aseguramiento de la información, se dará aplicación a lo señalado en los conceptos 2022-0404, 2024-0066 y 2024-0230 que concluyen que las empresas industriales y comerciales del Estado – EICE que desarrollan sus actividades en competencia con el sector privado y/o público, nacional o internacional, están obligadas a contar con revisor fiscal cuando cumplan los requisitos del parágrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990. Esto sin perjuicio de lo que se disponga mediante norma legal o reglamentaria o de interpretaciones posteriores por parte de las entidades reguladoras u orientadoras de la materia.

16. En este sentido, no corresponde a este Despacho definir la procedencia de la designación de revisor fiscal, sino acoger lo dispuesto por la autoridad doctrinante competente en materia contable, tal como se señaló en el Concepto 006807 – int 632 del 2 de mayo de 2025, cuyos efectos deben analizarse en concordancia con lo previsto en el literal d) del [artículo 580](#) del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se absuelve 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,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Notas al pie

1. ↑ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
2. ↑ De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
3. ↑ Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen.
4. ↑ Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal.
5. ↑ Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal
6. ↑ Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.
7. ↑ Por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con Recursos Públicos
8. ↑ Corte Constitucional, septiembre 5, 2007. M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Sentencia C-691.
9. ↑ “*La Corte, en varias decisiones ha referido explícitamente al régimen jurídico que cobija los actos propios de las empresas industriales y comerciales del Estado, y al respecto ha señalado que, (i) son entidades de naturaleza jurídica pública aunque por razón de su objeto sus actos se rigen por el derecho privado sin que por ello se elimine dicha naturaleza jurídica[45], (ii) en cuanto a su objeto institucional se rigen por las normas del derecho privado[46], (iii) son entidades estatales sujetas a las normas del derecho público aunque el legislador puede*

senialares una regulación especial con remisión al derecho privado para la naturaleza de las actividades que desarrollan, similares a las que ejecutan los particulares y al no comprender el ejercicio exclusivo de funciones administrativas, sin que ello signifique que su régimen sea estrictamente de derecho privado ni que se encuentren excluidas del derecho público ya que tienen un régimen especial que cobija ambas modalidades[47], (iv) se les ha señalado un objeto comercial específico cuyo desarrollo se sujeta al derecho privado atendiendo la similitud de las actividades que cumplen con las que desarrollan los particulares, por lo que se les otorga un tratamiento igualitario respecto a la regulación, imposición de límites y condicionamiento de sus actividades, y aplicación del respectivo régimen jurídico, en esta medida el precepto constitucional que consagra la libre competencia (art. 333) debe aplicarse en forma igualitaria tanto a las empresas particulares como a las que nacen de la actuación del Estado en el campo de la actividad privada[48], y (v) aunque se regulan por las normas y procedimientos de derecho privado y con un propósito lucrativo o rentable, se encuentran vinculadas a la administración pública[49].”

10. ↑ “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.”