

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

RADICACIÓN No. : 1100103270002000001601 - 10093

FECHA : Bogotá, D.C, Treinta (30)

de marzo de dos mil uno (2001).

CONSEJERO PONENTE : DELIO GOMEZ LEYVA

ACTOR : ALFONSO PERNIA ESTEBAN

REFERENCIA : ACCION DE NULIDAD

<ACCIÓN DE NULIDAD>

El ciudadano ALFONSO PERNIA ESTEBAN en ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo [84](#) del Código Contencioso Administrativo, solicita la nulidad parcial de los artículos [11](#) y [12](#) del Decreto Reglamentario 1406 de julio 28 de 1999.

ACTO DEMANDADO.

Son normas acusadas los apartes que se subrayan de los artículos 11 y 12 del Decreto Reglamentario 1406 de 199, cuyo texto es el siguiente:

"DECRETO NUMERO 1406 DE 1999

(julio 28)

"Por el cual se adoptan disposiciones reglamentarias de la Ley 100 de 1993, se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, se dictan disposiciones para la puesta en operación del registro único de aportantes al sistema de seguridad social integral, se establece el régimen de recaudación de aportes que financian el sistema y se dictan otras disposiciones"

El Presidente de la República de Colombia,

En uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las conferidas en el artículo [189](#) numeral 11 de la Constitución Política, y

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley 488 de 1998, el Gobierno Nacional debe poner en operación el registro único de aportantes al sistema de seguridad social integral, con el fin de que el mismo se convierta en herramienta para el control del cumplimiento de las obligaciones que la ley establece en materia de seguridad social y para la adecuada prestación de los servicios y reconocimiento de los derechos que ella contempla;

Que una de las obligaciones que la ley establece en materia de seguridad social, y de la cual depende la viabilidad financiera del sistema de seguridad social integral, consiste precisamente en el pago oportuno y completo de los aportes que financian dicho sistema, para lo cual resulta conveniente establecer un mecanismo que resulte adecuado y eficiente,

DECRETA:

(...)

ARTICULO 11.- Certificaciones de contadores y revisores fiscales. Los aportantes obligados a llevar libros de contabilidad que, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal, deberán exigir que dentro de los dictámenes que dichos revisores deben efectuar sobre los estados financieros de cierre e intermedios, se haga constar claramente si la entidad o persona aportante ha efectuado en forma correcta y oportuna sus aportes al sistema.

Igual disposición existirá para los demás aportantes obligados a llevar libros de contabilidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año anterior, o los ingresos brutos de; mismo período sean superiores a trescientos cincuenta millones de pesos (\$350.000.000.). En este evento, la certificación a que alude el inciso anterior deberá hacerse por parte del respectivo contador.

La obligación que se establece mediante el presente artículo no será aplicable con respecto a la Nación, los departamentos, municipios, distritos especiales y Distrito Capital de Santafé de Bogotá."

PARAGRAFO.- Los valores absolutos expresados en moneda nacional en el presente artículo, se reajustarán.."

ARTICULO 12.- Efectos de la certificación expedida por el contador público o revisor fiscal. Sin perjuicio de las facultades de verificación de que gozan las entidades administradoras y los órganos de control de; sistema para asegurar el cumplimiento de las obligaciones para con el mismo, y de las obligaciones que existen en cabeza de los aportantes de mantener a disposición de las administradoras y de los órganos de control la información y pruebas necesarios para corroborar la veracidad de los datos contenidos en las declaraciones de autoliquidación de aportes presentadas, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la certificación del contador público o revisor fiscal en los estados financieros del aportante, hará constar los siguientes hechos:

1. Que la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al sistema, y en particular la relativa a los afiliados, y la correspondiente a sus ingresos base de cotización es correcta.

2. Que el aportante no se encuentra en mora por concepto de aportes al sistema.

El contador público o revisor fiscal que encuentre hechos irregulares en la contabilidad de los cuales puedan derivarse inconsistencias o inexactitudes con relación a la información a que aluden los numerales 1 y 2 anteriores, o que determine la existencia de incumplimiento de las obligaciones para con el sistema, o la efusión, evasión o mora en el pago de los aportes que financian el mismo, podrá dejar las pertinentes salvedades en el dictamen a los respectivos estados financieros, precisando los hechos que no han sido certificados y la explicación completa

de las razones por las cuales no lo fueron. Dichas salvedades estarán a disposición de las respectivas entidades administradoras, al igual que los órganos de control."

DEMANDA.

Solicita el actor se declare la nulidad de los artículos [11](#) y [12](#) del Decreto 1406 de 1999, exponiendo al efecto en resumen lo siguiente:

Con la expedición del decreto citado, en especial los artículos 11 y 12, se ha incurrido en violación del precepto constitucional contenido en el artículo 189 num. 11, que fija los límites y alcances del poder reglamentario, enmarcándolo dentro de los criterios de competencia y necesidad, ya que bajo el primero no puede el Presidente de la República so pretexto de reglamentar la ley crear una nueva norma no contenida en ella, ni modificarla para restringir o extender su alcance, y el segundo implica que no es procedente hacer uso del poder reglamentario cuando la ley contiene ordenamientos precisos que no requieren regulación adicional para su ejercicio inocuo del poder reglamentario, y si modifica su contexto adicionado o recortando lo dispuesto en la ley, incurre en violación no solo de la norma legal reglamentada, sino de la norma constitucional que define el poder reglamentario.

Mediante el decreto acusado se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de 1998 relacionado con las normas aplicables a la recaudación y administración de contribuciones y aportes a la nómina; invocando para el efecto las facultades constitucionales del Presidente de la República y en especial las contenidas en el artículo [189](#) num. 11 de la Carta Política; considerando que una de las obligaciones que la ley establece en materia de seguridad social y de la cual depende la viabilidad financiera del sistema de seguridad social integral, es el pago oportuno y completo de los aportes que financian dicho sistema; para lo cual, y con fundamento en ésta última consideración establece la obligación de los contadores y revisores fiscales de que "se haga constar claramente si la entidad o persona aportante ha efectuado en forma correcta y oportuna sus aportes al sistema; (ad. 11) y como efectos de las certificaciones expedidas por el contador público o revisor fiscal "que la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al sistema y en particular la relativa a los afiliados y la correspondiente a sus ingresos base de cotización es correcta; que el aportante no se encuentra en mora por concepto de aportes al sistema". (art. 12).

Los artículos 11 y 12 se encuentran incluidos en el Capítulo 11 del Decreto 1406 titulado "Obligaciones y deberes formales", capítulo que corresponde al Título II, Libro V del Estatuto Tributario Nacional, titulado también "Deberes y obligaciones formales".

Dentro del Libro V del Estatuto Tributario no existe ninguna norma que corresponda al tipo de certificaciones de que tratan los dos artículos demandados, sino que corresponden a una exigencia no contemplada en el Código de Comercio, ni en las normas contables vigentes.

El artículo [12](#) si bien se relaciona con el artículo [581](#) del Estatuto Tributario Nacional, su contenido material se refiere a hechos no contemplados en la norma legal.

Con referencia al artículo [11](#) se crea para el aportante frente al revisor fiscal o contador público, la exigencia de incluir dentro de los dictámenes que deben efectuar en los estados financieros, que se haga constar claramente si la entidad o persona aportante ha efectuado en forma correcta y oportuna sus aportes al sistema. Estas opiniones deben corresponder a las que ordena el Código de Comercio, Ley 222 de 1995, que centran la opinión del revisor fiscal en la razonabilidad de

los estados financieros y el control interno, y si a ella se adicionan otras no relacionadas con sus funciones se estaría desvirtuando la esencia de la misma y de las normas que regulan la contabilidad, con base en las cuales tales opiniones deben hacer referencia esencialmente a las normas básicas y técnicas contables.

Las facultades de fiscalización y control fueron atribuidas al ISS, no al contador ni al revisor fiscal, y no puede delegarse tal control a quienes tienen funciones propias establecidas en la ley y los reglamentos, pues la obligación de aportar en forma correcta y oportuna es del aportante, no del revisor fiscal. Es así como el Estatuto Tributario establece que el control de las declaraciones tributarias en cuanto a alusión o evasión y oportunidad en los pagos de las mismas corresponde a la DIAN y no al contador, pues éste solo certifica los registros contables con base en los cuales se elaboró la declaración.

El artículo [12](#) viola también las normas relacionadas con las atribuciones señaladas en el artículo 91 de la Ley 488 de 1998, en cuanto da a la certificación del revisor fiscal o contador público, el efecto de entenderse que los ingresos bases de cotización son correctos y que el aportante no se encuentra en mora, trasladándole a él la obligación del aportante.

El artículo [581](#) del Estatuto Tributario que se pretende armonizar en cuanto da efectos a la firma del contador o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, está relacionado únicamente con la contabilidad de acuerdo con los principios generalmente aceptados, y como la legitimidad del reglamento encuentra sus límites en la ley reglamentada, no puede pretenderse sustituir la ley para buscar una aplicación conveniente a través del reglamento, porque la Constitución no otorga al Presidente de la República la función de "arreglar" la ley, para extenderla a situaciones no previstas en ella, porque ello es labor legislativa que solo compete al Congreso de la República según el artículo [150](#) de la Carta Política.

Siendo claro que las facultades de fiscalización y control otorgadas en la ley al ISS debían armonizarse con las normas del Libro V del Estatuto Tributario Nacional, se concluye que la norma que se pretendió armonizar regula situaciones diferentes a las que se pretenden regular al proferirse al acto demandado.

Mediante escrito radicado el 12 de mayo de 2000 corrigió el actor la demanda señalando como demandada a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público y acompañando fotocopia del decreto demandado.

TRAMITE PROCESAL.

Mediante auto de junio 16 de 2000 se admitió la demanda, se negó la suspensión provisional solicitada, y se ordenó notificar al Agente del Ministerio Público, y los Ministerios de Hacienda, Salud y Trabajo.

Se ordenó así mismo, solicitar al Ministerio de Hacienda el envío de los antecedentes administrativos del acto acusado, requerimiento que fue atendido con oficio de julio 17 de 2000 (fl. 48), relacionado como antecedentes los Decretos 326 1156, 1818 de 1996; 183, 1485, 2136 de 1997 y 3069 de 1997, que regulan el sistema de recaudación de aportes en el sistema de seguridad social integral.

OPOSICION.

El apoderado de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, exponiendo, al efecto, en resumen lo siguiente:

Las normas acusadas encuentran su fundamento no solo en lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley 488 de 1998, sino en las disposiciones que contienen el marco general del Sistema de Seguridad Social Integral, esto es, la Ley 100 de 1993, por lo que yerra el actor al limitar su examen al artículo 91 de la primera ley.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 91 de la Ley 488 de 1998 constituye clara expresión del interés que tiene el legislador por fortalecer la capacidad de los distintos actores del Sistema de Seguridad Social Integral para ejercer el adecuado control a la liquidación y pago oportuno y completo de los aportes que financian su funcionamiento, necesidad que dimana del Estado Social de Derecho, entonces son muchas las disposiciones del ordenamiento constitucional que tienen que ver con el tema (confrontar artículos [46](#), [48](#), [50](#), [53](#) y [64](#)).

Las obligaciones establecidas en los artículos demandados, no tienen finalidad distinta a crear mecanismos que eviten o disminuyan el desvío de los recursos destinados a financiar el Sistema de Seguridad Social, además que el incumplimiento de las obligaciones existentes en materia de liquidación y pago oportuno y completo de los aportes parafiscales conllevaría a la desprotección de los trabajadores.

El artículo [24](#) de la Ley 100 de 1993 establece la obligación de las entidades que administran aportes en materia de seguridad social, de llevar a cabo el cobro coactivo de dichos aportes; como según las normas vigentes la liquidación de dichos aportes constituye una obligación del aportante, y los estados financieros son preparados por los contadores públicos y sobre su razonabilidad están llamados a opinar los revisores fiscales, resulta necesario establecer mecanismos de control que permitan verificar que no existe evasión o efusión en el pago de los mismos.

Teniendo en cuenta las diferencias que desde el punto de vista jurídico y financiero existen entre los impuestos y los aportes parafiscales, al igual que las que existen entre la DIAN y los distintos entes públicos y privados que recaudan y administran los aportes para la seguridad social, el legislador ordenó tener en cuenta tal circunstancias al hacer la reglamentación, y así lo hizo el Gobierno Nacional, pues como bien lo señala el actor, el artículo [581](#) que hace parte de las disposiciones contenidas en el Libro V del Estatuto Tributario, establece los efectos de la firma de contadores públicos y revisores fiscales, entre otros eventos, en las declaraciones de renta, según el artículo [596](#) ib.

Revisados los fundamentos constitucionales y legales de las normas demandadas, forzoso es concluir que no ha existido aplicación ni alteración en relación con las normas reglamentadas, aunque si existe, porque así lo ordenó el legislador, una adecuación terminología que busca hacer mas comprensibles y aplicables las normas legales.

Se precisa que las certificaciones exigidas en las normas acusadas, no hacen relación a cada una de las declaraciones de autoliquidación de aportes que deban presentar las empresas obligadas, sino en relación con los estados financieros que elaboren los contadores, o en las opiniones que sobre los mismos emitan los revisores fiscales, todo en cumplimiento del inciso 2o. del artículo 91 de la Ley 488 de 1998, atendiendo las particulares características que tiene la administración de los aportes a la seguridad social, donde no existe un ente único de carácter público responsable de dicha actividad, y en desarrollo del principio constitucional que consagra la

contribución de los particulares en la prestación de este servicio público obligatorio.

Se trata de reglamentar la ley adecuándola a las particularidades de los subsistemas que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral, simplificando el cumplimiento de las obligaciones y garantizando el pago oportuno y completo de los aportes que financian dicho sistema, que también responde a las limitaciones en la "capacidad operativa que tienen las entidades que los administran" (los aportes de seguridad social), según lo dispone la ley reglamentada, pues no cabe duda que las distintas entidades que cubren los riesgos amparados por el sistema de seguridad social, carecen de la capacidad operativa para revisar cada una de las declaraciones de autoliquidación de los aportes que reciben a fin de declarar.

Por su parte, el apoderado del Ministerio de Salud, solicita no acceder a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El artículo 91 de la Ley 488 de 1998 confiere al ISS "amplias facultades de fiscalización y control", "de acuerdo con sus actuales competencias", es decir que se declara que el ISS ha de tener, a más de las que ya tiene, otras facultades para fiscalizar y controlar eficazmente la liquidación y pago de las contribuciones parafiscales, facultades que deben ser plenas, vale decir "amplias" y suficientes para taponar la efusión y evasión.

Si las facultades que la ley otorgó al ISS son las que ya ejercía, más las correspondientes del Estatuto Tributario, "armonizadas", y las que el Gobierno le concede para "ampliar" las primeras, no se ve por qué no puede hacerse más rigurosa la fiscalización y control, apoyándose en quienes están más cerca de las operaciones de liquidación y pago de contribuciones y aportes, pues se trata simplemente de acreditar la confiabilidad en el cumplimiento de obligaciones legales del empresario que deben corresponder a los hechos que se registran o se revisan, hechos que están en la órbita de las funciones de los contadores y revisores.

El artículo 91 no podía limitar la potestad reglamentaria del Presidente de la República, en los términos del artículo [189](#) de la Constitución Política para cumplir y hacer cumplir las leyes mediante decretos, su ejercicio es autónomo, no emana de la ley, ya que ella indicó uno de los aspectos que debía regular, por tanto el campo de la reglamentación debía ser tan amplio, como a juicio del gobierno se requiriera, obviamente, sin exceder las normas superiores pertinentes.

Las obligaciones establecidas en los artículos demandados no dependen del artículo 91, sino de la potestad reglamentaria del Gobierno, por la misma razón aquellas no derivan de la remisión al libro V del Estatuto Tributario, entonces el hecho de que en él no existan, no impedía que se establecieran, porque los artículos acusados no tienen su respaldo directo en el artículo 91, sino en los numerales 11 y 12 del artículo [189](#) de la Constitución Política.

ALEGATOS DE CONCLUSION.

La parte actora refiriéndose a los aspectos que dice fueron resaltados en el auto que negó la suspensión provisional de los artículos demandados argumenta que en los términos del artículo 91 de la Ley 488 de 1998, se parte de una competencia actual, dentro de la cual no está la de "utilizar" empleados particulares que le sirven de apoyo en su proceso de fiscalización, y que además esa competencia no puede exceder las normas del Libro V del Estatuto Tributario Nacional.

Reitera que no existe en el Estatuto Tributario norma alguna que obligue al contribuyente, en

este caso el aportante, a exigirle al revisor fiscal que dentro de los dictámenes efectuados a los estados financieros deje las constancias que dicen las normas demandadas, y que en todo caso, las funciones del revisor fiscal están basadas en pruebas selectivas, y si de acuerdo con el reglamento deben certificar en los estados financieros que se han hecho los aportes en forma correcta y oportuna, implicaría asignar la función de verificar todas y cada una de las liquidaciones efectuadas a todos los trabajadores, lo que conlleva a efectuar la labor de liquidación de aportes dos veces, por parte de la persona asignada y del revisor fiscal.

Concluye, que si bien las normas en cuestión pueden constituir mecanismos de fiscalización y control, es al ISS a quien corresponde a través de sus funcionarios verificar todas las liquidaciones de aportes y no a los revisores fiscales, en la medida en que estos pueden certificar los valores registrados en la contabilidad, pero siempre sobre una base selectiva, de la que se obtenga una seguridad razonable.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público reitera en esta oportunidad los fundamentos expuestos en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PUBLICO.

Representado por la Procuradora Sexta Delegada ante la Corporación, solicita no acceder a la súplicas de la demanda por considerar que las disposiciones demandadas contienen un instrumento de fiscalización, que lejos de contrariar la Ley 43 de 1990 y sus normas complementarias, así como el Código de Comercio, contribuyen a dar certeza sobre la realidad de los hechos que con ellas se pretenden demostrar.

Observa que según los términos del artículo 91 de la Ley 488 de 1998, significa que al ISS le compete adoptar mecanismos de verificación y practicar las investigaciones necesarias para establecer el cumplimiento de las obligaciones previstas en la Ley 100 de 1993 para el recaudo de los aportes que financian el sistema de seguridad social integral, precisando que la financiación de dicha entidad se deriva, entre otros, de las contribuciones y aportes sobre la nomina salarial.

Estima que en virtud de lo dispuesto en los artículos [631-1](#), [632](#) y [684](#) del Estatuto Tributario, las entidades administradoras están autorizadas, y es compatible con sus funciones, a exigir información y datos concretos a los sujetos aportantes, pudiendo verificar la exactitud de los estados financieros y otros informes, ordenando la exhibición general de los libros y documentos contables y exigir los demás elementos de prueba necesarios para adelantar procesos investigativos, desvirtuando a través de la facultad de fiscalización la presunción de veracidad de la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes.

Por lo anterior considera que estando las sociedades comerciales obligadas a llevar libros de contabilidad y a tener revisor fiscal o contador público, los estados financieros deben ser consistentes con los postulados de contabilidad y utilidad de la información, para lo cual corresponde al contador público o revisor fiscal, "dar fe pública de los hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre los estados financieros y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable " (art. 1o. inciso 1o. de la ley 43 de 1990).

Se refiere al contenido del artículo [11](#) del Decreto 2649 de 1993, que trata de lo esencial sobre la forma, al artículo [113](#) ib., que dispone el ámbito de aplicación de las normas técnicas sobre revelaciones y [114](#) ib., que regula lo relativo a las notas en los estados financieros, para concluir

que ellas constituyen una expresión de las facultades que tienen los contadores y revisores fiscales de dar fe pública, y rendir los informes que les sean solicitados (art. 207 del C. de Co.), y las explicaciones que resulte necesario acompañar a los estados financieros para determinar la claridad y precisión de las operaciones (art. 69 de la Ley 43 de 1993).

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

Decide la Sala sobre la legalidad de los artículos 11 y 12 del Decreto 1406 de 1999, en cuanto disponen que los aportantes al sistema de Seguridad Social Integral obligados llevar libros de contabilidad, deben exigir al revisor fiscal o al contador publico, que dentro de los dictámenes que deban efectuar sobre los estados financieros, "se haga constar claramente si la entidad o persona aportante ha efectuado en forma correcta y oportuna sus aportes al sistema." (art. 11); y que en tales certificaciones deben constar los siguientes hechos: "que la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al sistema, y en particular la relativa a los afiliados y la correspondiente a sus ingresos base de cotización es correcta", "que el aportante no se encuentra en mora por concepto de aportes al sistema" (art. 12).

Las normas que según el actor resultan infringidas con la expedición de las disposiciones acusadas corresponden a los artículos 189 num. 11 de la Constitución Política, y 91 de la Ley 488 de 1998, pues a su juicio, excedió el Gobierno Nacional las facultades reglamentarias, ya que al reglamentar lo relacionado con las funciones de fiscalización y control al cumplimiento de las obligaciones establecidas en materia de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral, armonizándolas con las normas del Libro V del Estatuto Tributario Nacional, y concretamente con el artículo 581, se pretende a través del reglamento, imponer a los contadores públicos y revisores fiscales la obligación de expedir certificaciones que no corresponden a las previstas en el citado estatuto, en relación con hechos que no contempla la norma que se trata de armonizar, y apartándose de las funciones que le son propias.

Atendiendo a las razones en que se sustentan los cargos formulados, procede el siguiente análisis:

El artículo 91 de la Ley 488 de 1998, por el cual se modificó el artículo 54 de la Ley 383 de 1997, dispuso:

ARTICULO 91.- Normas aplicables a la recaudación y administración de contribuciones y aportes a la nómina.

"El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje, las Cajas de Compensación Familiar, el Instituto de Seguros Sociales, la Escuela Superior de Administración Pública, la Superintendencia Nacional de Salud, la Superintendencia Bancaria y el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, tendrán amplias facultades de fiscalización y control frente a las contribuciones y aportes inherentes a la nómina que les correspondan respectivamente, de acuerdo con sus actuales competencias y conforme con aquellas normas del libro V del Estatuto Tributario Nacional que sean compatibles con el ejercicio de sus funciones.

El Gobierno Nacional, al reglamentar la presente disposición, deberá armonizar las normas del Libro V del Estatuto Tributario Nacional con las particulares características que tienen los distintos subsistemas que integran el Sistema de Seguridad Social Integral; la naturaleza que tienen las contribuciones y aportes inherentes a la nómina, y la índole y capacidad operativa que tienen las entidades que los administran. Con base en estas consideraciones, el Gobierno

Nacional establecerá el marco de las competencias para ejercer las funciones en materia de control al cumplimiento de las obligaciones que la ley establece en materia de aportes parafiscales.

Dentro de los seis (6) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente disposición, el Gobierno Nacional pondrá en operación el Registro Unico de Aportantes al Sistema de Seguridad Nacional Integral. Dicho registro se conformará con base en la información que sobre sus aportantes deberán mantener actualizada las distintas entidades administrativas de riesgos, y cuyas especificaciones serán establecidas por los órganos de control del sistema. Este Registro Unico de Aportes deberá contar con la información completa, confiable y oportuna sobre los aportantes, afiliados y beneficiarios al sistema, de tal manera que se convierta en una herramienta para el control del cumplimiento de las obligaciones que la ley establece en materia de seguridad social y para la adecuada prestación de los servicios y reconocimiento de los derechos que el mismo contempla". (Subraya la Sala).

De acuerdo con los términos de la norma transcrita, se faculta al Gobierno Nacional para reglamentar las facultades de fiscalización y control de las contribuciones y aportes a la nómina, atendiendo a las actuales competencias asignadas a las entidades que allí se señalan; armonizando las normas del Libro V del Estatuto Tributario Nacional, con las particulares características que tienen los distintos subsistemas que integran el Sistema de Seguridad Social Integral; la naturaleza de las contribuciones y aportes inherentes a la nómina; y la capacidad operativa de las entidades que administran tales contribuciones y aportes.

Como se observa, ley se limita a fijar los criterios o parámetros que deben ser considerados para efectos de armonizar las normas del Libro V del Estatuto Tributario Nacional con el ejercicio de las facultades de fiscalización y control de las contribuciones y aportes destinados a financiar el Sistema de Seguridad Social Integral, defiriendo al Ejecutivo la facultad de regular, dentro de tales parámetros, los aspectos relativos a la fiscalización y control de los aportes y contribuciones. Esto implica que el campo de reglamentación no está limitado por la ley, sino que queda a juicio del Gobierno definir las disposiciones que permitan hacer efectiva la fiscalización y control de los aportes, teniendo como referencia las normas que sobre el mismo tema se consagran en el Libro V del Estatuto Tributario, en la medida en que aquellas puedan conciliarse con las características, naturaleza, y capacidad operativa de las entidades administradoras.

Ahora bien, la "armonización" de que habla la ley, se entiende como el procedimiento a través del cual se autoriza al Gobierno para integrar, a través del reglamento, un régimen específico independiente de las normas que le sirven de pauta normativa, haciéndolo lo más parecido posible, es decir, que puede componerlo, arreglarlo, adecuarlo, o simplemente incorporarlo, tomando de cada una de las normas preexistentes, los elementos y conceptos que convengan al propósito específico, esto es, que se cumplan las obligaciones que la ley establece en materia de aportes parafiscales. Siendo ello así, no puede entenderse que los límites del reglamento se enmarcan dentro de los precisos términos de las normas tributarias con las cuales se pretende armonizar, porque no se trata de reglamentar las normas tributarias ya existentes, sino de crear con base en ellas, un régimen de control fiscal específico.

Precisado así el contenido y alcance del artículo 91 de la Ley 488 de 1998, procede la Sala a verificar en relación con los artículos [11](#) y [12](#) del Decreto 1406 de 1999, si lo regulado por ellos se ajusta o no la ley y al precepto constitucional que encuentra vulnerado el actor con su expedición.

El artículo [581](#) del Estatuto Tributario, que hace parte del Libro V, referido al procedimiento tributario, consagra:

"Artículo 581. Efectos de la firma del contador. Sin perjuicio de la facultad de asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar las veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. Que 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.

2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.

3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.

Disponen por su parte los artículos [11](#) y [12](#) del Decreto 1406 de 1991 <sic>, en los apartes acusados:

"Artículo 11.- Certificaciones de contadores y revisores fiscales. Los aportantes obligados a llevar libros de contabilidad que, de conformidad con lo establecido por el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal, deberán exigir que dentro de los dictámenes que dichos revisores deben efectuar sobre los estados financieros de cierre e intermediarios, se haga constar claramente si la entidad o persona aportante ha efectuado en forma correcta y oportuna sus aportes al sistema.

Igual obligación existirá para los demás aportantes obligados a llevar libros de contabilidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año anterior, o los ingresos brutos del mismo período sean superiores a trescientos cincuenta millones pesos (350.000.000). En este evento, la certificación a que alude el inciso anterior deberá hacerse por parte del respectivo contador.

"Artículo 12.- Efectos de la certificación expedida por el contador público o revisor fiscal.

.. La certificación del contador público o revisor fiscal en los estados financieros del aportante, hará constar los siguientes hechos.

1. Que la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al sistema, y en particular la relativa a los afiliados, y la correspondiente a sus ingresos base de cotización es correcta.

2. Que el aportante no se encuentra en mora por concepto de aportes al sistema.

Si se confronta el contenido de la norma legal transcrita, con las disposiciones a que se refieren los artículos [11](#) y [12](#) del decreto 1406 de 1999, es evidente, como bien lo señala el actor, que dicha norma es la que se pretende armonizar con el régimen aplicable a los aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral, sin embargo, no por ello puede pretenderse que la no sujeción del

reglamento a los términos específicos de la norma legal, conlleven a la ilegalidad del primero, porque, como ya se dijo, no se trata de reglamentar la norma tributaria, sino de desarrollar la facultades otorgadas al Gobierno Nacional, en los términos previstos en el artículo 91 de la Ley 488 de 1998.

En efecto, según la norma tributaria (art. [581](#)), al margen de las facultades de fiscalización que se atribuyen a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias certifica que los libros de contabilidad se llevan en debida forma y conforme a las normas vigentes aplicables; que ellos reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa; y que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, tratándose de declaraciones de retención en la fuente.

El aspecto esencial de la norma tributaria, que es dar efectos concretos a la firma de contador o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, es tomado por el reglamento demandado, en relación con los estados financieros (art. 11) de los cuales hacen parte las declaraciones de autoliquidación de aportes al sistema (art. 12), y obviamente, con efectos distintos a los previstos en la norma tributaria, adecuándolos a las características esenciales del Sistema de Seguridad Social Integral, donde el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la correcta determinación de los aportes al sistema y el pago oportuno de los mismos, se establece a través de las declaraciones de autoliquidación de aportes, cuyos factores y conceptos de liquidación han de corresponder a las cifras y registros contables.

Ahora bien, es evidente que los efectos de la firma de contador o revisor fiscal en los estados financieros y en relación con las declaraciones de autoliquidación de aportes que fueron previstos en el reglamento acusado, consultan las características esenciales del Sistema de Seguridad Social Integral, la naturaleza de los aportes y contribuciones, y la capacidad operativa de las entidades que los administran, ya que en los términos de la Ley 100 de 1993 y los decretos que regulan el sistema de recaudación de aportes en el Sistema de Seguridad Social Integral, y como dice el mismo reglamento acusado en sus considerandos, "una de las obligaciones que la ley establece en materia de seguridad social, y de la cual depende la viabilidad financiera del sistema de seguridad social integral, consiste precisamente en el pago oportuno y completo de los aportes que financian dicho sistema", para lo cual resulta conveniente establecer un mecanismo que contribuya de manera adecuada y eficiente a garantizar su cumplimiento, como en efecto lo constituyen las revisiones y auditorías especializadas por parte de los contadores y revisores fiscales, pues con ellas se facilita el proceso de fiscalización y control por parte de las autoridades competentes.

En cuanto al argumento del actor, según el cual, las obligaciones impuestas al contador público y al revisor fiscal, respecto de los estados financieros y en relación con las declaraciones de autoliquidación de aportes, se apartan de las funciones que le son propias, comparte la Sala el criterio del Ministerio Público, en cuanto considera que estando las sociedades comerciales obligadas a llevar libros de contabilidad y a tener contador público o revisor fiscal, y siendo función de éstos preparar y presentar los estados financieros, bajo los postulados de contabilidad y utilidad de la información, todo lo cual supone la preparación de documentos, papeles, notas, constancias y verificación de los hechos económicos registrados; resulta perfectamente válido acudir a las certificaciones y dictámenes de los profesionales de la contaduría, como instrumento de fiscalización y control.

En efecto, una de las formas en que los contadores públicos dan fe pública es a través de la

expedición de dictámenes sobre los estados financieros, función que es de su exclusiva responsabilidad según el artículo 11 de la Ley 43 de 1990; y si se atiende el precepto legal contenido en el artículo [207](#) del Código de Comercio, las funciones del revisor fiscal van más allá de la revisión de la contabilidad y la expresión de una opinión sobre los estados financieros, pues su misión incluye la vigilancia del cumplimiento por parte de los administradores de la sociedades de las normas legales, los estatutos y las decisiones de la asamblea, la detección y denuncia de irregularidades y la colaboración con las entidades gubernamentales.

De otra parte, no puede perderse de vista que en materia de control fiscal las certificaciones y dictámenes contables, constituyen una herramienta eficaz e indispensable para prevenir la evasión, por lo que puede afirmarse, que en términos prácticos, el contador puede expedir certificaciones de índole contable sobre hechos particulares y específicos, previo el examen de los documentos respectivos, lo cual supone que se haya realizado una revisión completa que le permita certificar sobre la razonabilidad de las cifras registradas en la contabilidad, y su presentación en los estados financieros.

Ahora bien, no se trata de trasladar al contador público o revisor fiscal la responsabilidad por la correcta determinación de los aportes y el pago oportuno de los mismos, que según la ley corresponde al aportante, ni de delegar en dichos funcionarios las funciones de fiscalización y control que la ley otorga a la entidades administradores del sistema de Seguridad Social Integral, como lo entiende el actor, ya que en primer término, el mismo artículo [12](#) del decreto acusado en su inciso primero, advierte que la obligación de que la empresa exija al contador dejar las constancias que alude la norma en los estados financieros es sin perjuicio de las facultades de verificación de que gozan las entidades administradoras y los órganos de control del sistema; y por otra, la misma norma prevé que las inconsistencias e inexactitudes en la contabilidad respecto del cumplimiento de las obligaciones de los aportantes, autorizan al contador o revisor fiscal, para dejar las pertinentes salvedades en el dictamen. De manera, que no por el hecho de que el contador o revisor fiscal deba certificar en los estados financieros sobre la correcta determinación de los aportes por parte del aportante, participa de las decisiones de carácter fiscal de los aportantes y las responsabilidades que le son imputables por el incumplimiento de las obligaciones inherentes al Sistema de Seguridad Social Integral, pues se entiende que su responsabilidad se enmarca dentro de los límites de su obligación de verificar e informar sobre las inexactitudes que se originen en relación con la determinación de los aportes y si el pago de los mismos se ha hecho o no efectivo por parte del aportante.

En lo que hace a la obligación del contador de certificar en los estados financieros que la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al sistema, y en particular la relativa a los afiliados, y la correspondiente a sus ingresos base de cotización es correcta, debe precisarse que, contrario a lo estimado por el apoderado del Ministerio de Hacienda, no se trata de exigir que en relación con cada una de las autoliquidaciones de aportes, se emita un concepto que avale la información contenida en ellas, que releve a la entidades administradoras de ejercer sus funciones de control y fiscalización, argumentando su falta de capacidad operativa, pues una cosa es que las certificaciones y opiniones contables sirvan de soporte al proceso de fiscalización y control facilitando la realización del mismo, y otra que lo sustituyan.

Finalmente, debe decirse que si bien el concepto de razonabilidad en virtud del cual las muestras selectivas y estadísticas son admisibles tratándose de dictaminar sobre los estados financieros, ello no releva al contador o revisor fiscal de su obligación de detectar e informar los hechos

irregulares establecidos en la contabilidad de la que hacen parte las cifras y factores consignados en las declaraciones de autoliquidación de aportes, pues la suficiencia de dichas muestras supone un juicioso análisis que incluye la verificación de los conceptos básicos, acompañada de una información comparativa y las conciliaciones pertinentes.

De acuerdo con las precedentes consideraciones, no encuentra la Sala configurados los cargos de violación a los artículos [189-11](#) de la Constitución Política y 91 de la Ley 488 de 1998, pues no está demostrado que con la expedición de las normas reglamentarias acusadas, se haya apartado el Gobierno Nacional de los criterios de reglamentación previstos en la ley, y tampoco que los hechos específicos, sobre los cuales se exige la certificación del contador público o revisor fiscal en los estados financieros, excedan los límites de las funciones que le son propias, por lo que habrán de denegarse las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

NIEGANSE las pretensiones de la demanda.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese. Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

Presidente de la Sección

GERMAN AYALA MANTILLA

DELIO GOMEZ LEYVA

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

RAUL GIRALDO LONDOÑO

Secretario



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma de la Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones

ISSN 2256-1633

Última actualización: 5 de febrero de 2021 - Diario Oficial No. 51567 - Enero 24 de 2021

