**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION PRIMERA**

Consejero Ponente: Doctor **RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA**

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de dos mil once (2011)

Radicación núm.: 11001 0324 000 2005 00198 01

Actor: **RICARDO DUARTE MARTÍNEZ**

La Sala decide, en única instancia, la demanda que presentó el ciudadano RICARDO DUARTE MARTÍNEZ, en ejercicio de la acción pública de nulidad, contra un aparte del capítulo tercero de la Resolución número 1804 de 2004 (diciembre 24)[[1]](#footnote-1) *“por la cual se emite el Plan Único de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud y Entidades Prepago Privadas”*, proferida por el Superintendente Nacional de Salud.

**I. LA DEMANDA**

En ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del C.C.A., el ciudadano RICARDO DUARTE MARTÍNEZ, actuando en su propio nombre, solicita a la Corporación que acceda a la siguiente,

**1. Pretensión**

Declarar la nulidad parcial del capítulo tercero de la Resolución número 1804 de 2004 (diciembre 24) *“por la cual se emite el Plan Único de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud y Entidades Prepago Privadas”*, proferida por el Superintendente Nacional de Salud, cuyo texto es el siguiente:

“CAPITULO TERCERO

Descripciones y dinámicas privado

Las descripciones y dinámicas son las siguientes:

 CLASE            GRUPO                  CUENTA

3 PATRIMONIO 33 RESERVAS 3335 RESERVAS ENTIDADES

 SOLIDARIAS

Descripción

Este tipo de reservas que se registran en esta cuenta aplica para las entidades que operan como organismos cooperativos y que a su vez son vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud.

Representa el valor apropiado de los excedentes anuales, conforme a disposiciones legales con el propósito de proteger el patrimonio social o fondo mutual.

El único objetivo de la constitución de la Reserva de Asamblea es con fines de absorber pérdidas futuras. Cuando esta reserva se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación de excedentes futuros será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

En cuanto a Reservas para Capital de Trabajo, esta representa los valores apropiados de los excedentes, ordenados por la Asamblea y/o los estatutos de la entidad, y los incrementos que con cargo al ejercicio anual disponga la Asamblea.

Adicionalmente, las Reservas por Valorización de Inversiones Negociables representa los valores apropiados de los excedentes, ordenados por la ley y/o los estatutos de la entidad, diferentes de la Reserva Protección de Aportes Sociales y los incrementos que con cargo al ejercicio anual disponga la Asamblea.

Las cooperativas podrán crear por decisión de la Asamblea General otras reservas y fondos con fines determinados.

Igualmente, podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio anual, una vez sean estos decretados al cierre del respectivo ejercicio y aprobado por el máximo órgano en su Asamblea General Ordinaria. En ningún caso se podrán registrar reservas con cargo al gasto, solo se deberán imputar con cargo a los excedentes anuales previamente decretadas por el máximo órgano de la correspondiente entidad.” (fl. 38 vto. de este cuaderno; lo subrayado es el aparte normativo demandado)

**2. Hechos en que se funda la demanda**

La demanda presentada en este proceso se fundamenta en el hecho de haberse adoptado la decisión censurada por parte del Superintendente Nacional de Salud, incurriendo en la violación de normas superiores, en cuanto modificó el régimen del impuesto de renta para las entidades del sector solidario, ejerciendo una potestad reglamentaria que la ley no le ha otorgado y desconociendo expresamente el contenido del artículo 56 de la Ley 79 de 1988[[2]](#footnote-2).

Precisó que ese error ya se había cometido por el Gobierno Nacional a través del artículo 11 del Decreto 4400 de 2004 (30 de diciembre) “Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones”, modificando el régimen del impuesto de renta para las entidades del sector solidario y desconociendo expresamente el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, en cuanto dispuso que “No son egresos procedentes las reservas, las provisiones, ni los fondos constituidos conforme con legislaciones especiales del sector solidario, que no estén aceptados en el Estatuto Tributario”, lo cual constituye el mismo exceso del Superintendente Nacional de Salud, con la diferencia, eso sí, que fue corregido por el artículo 5 del Decreto 640 de 2005[[3]](#footnote-3) (9 de marzo), para establecer el respeto de las normas cooperativas establecidas en la Ley 79 de 1988.

Anotó que la Ley 79 de 1988 regula expresamente lo relacionado con las reservas y los fondos en el sector solidario, así: a) faculta a la Asamblea para crear otras reservas y fondos, diferentes a los regulados en la misma ley en el artículo 54, tales como la reserva de protección de aportes sociales, el fondo para la educación y el fondo de solidaridad; b) los fines para los cuales se crean las respectivas reservas y fondos compete definirlos a la Asamblea, debiendo respetar el marco legal de la actividad del cooperativismo; c) según el artículo 56 ibídem, las reservas o fondos que se creen en forma voluntaria, van contra el resultado, es decir, son base para depurar la liquidación del impuesto de renta y, por ende, se pueden constituir en el curso del ejercicio, esto es, con cargo al gasto, contrario a lo que sostiene la Superintendencia, al exigir que dicha constitución solo se puede imputar “con cargo a los excedentes anuales previamente decretadas por el máximo órgano de la correspondiente entidad”.

Indicó que con el acto demandado se desconoce la facultad que tiene la Asamblea para crear otras reservas y fondos, conforme al citado artículo 56, diferentes a las que la propia ley regula en el artículo 54 ibídem, por la vía de impedir su constitución progresiva con cargo al gasto, como sí lo autoriza la Ley 79 de 1988. Así mismo, apuntó que permitirse que una reserva o fondo sea base para depurar la renta o sea aplicable al ejercicio anual, tal como está contemplado en la Ley 79, significa que se le considera como un egreso, esto es, que se ejecuta con cargo al gasto, no obstante lo cual, por vía de una resolución, aquellos fondos y reservas, que eran considerados egresos, dejan de serlo y por lo tanto sus montos pasan a ser base para calcular el impuesto de renta como ingresos de las entidades del sector cooperativo.

Finalmente, dijo que la Superintendencia de la Economía Solidaria, en concepto de 11 de febrero de 2004 (Rad. DES-1000-186-2004) reconoció la obvia posibilidad de que los fondos o reservas creados conforme al artículo 56 de la Ley 79 de 1988, puedan ser objeto de incremento con cargo al gasto, aspecto éste que la otra autoridad pretende desconocer.

**3.- Normas violadas y concepto de la violación**

Se señalan como tales los artículos 29, 58, 84, 122, 150, numerales 12 y 21, 189 numeral 11 y 333 de la Constitución Política, y los artículos 56 de la Ley 79 de 1988, y 5 del Decreto 640 de 2005, por razones que se resumen en los siguientes cargos:

**Violación de normas constitucionales**

Adujo que el acto demandado vulnera el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la C.P., en razón a que mediante un acto administrativo se modifica el régimen tributario y contable del sector solidario, sin que el Superintendente Nacional de Salud tenga competencia para ello, pues se varía un procedimiento de ley para la constitución de reservas en el sector solidario, así como el régimen del impuesto de renta, desconociendo que, conforme a la ley, existe plena libertad para constituir reservas con cargo al ejercicio anual, es decir, sobre la base de ser considerados como egresos para efectos del cálculo del impuesto de renta. Además, se establece una “sanción pecuniaria” para el sector, como lo es el gravamen que en la práctica representa el hecho de que los fondos y reservas para el sector no sean deducibles como egreso al momento de liquidar el impuesto, tal como sí lo autoriza la Ley 79 de 1988 y lo pretende desconocer el acto acusado.

Estimó, de otro lado, que introducir modificaciones al régimen de reservas de las entidades solidarias, desconoce lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 58 Superior, que consagra un claro mandato de proteger y promover las formas asociativas y solidarias de propiedad, como quiera que se pretende a través de una disposición contable modificar el régimen de beneficios que la Constitución y la ley (Ley 79 de 1988 y Decreto 640 de 2005) han otorgado a las entidades del sector solidario.

Así mismo, consideró que se vulnera el artículo 84 de la C.P., por cuanto que el Superintendente creó unos requisitos que exceden lo dispuesto por la Ley 79 de 1988 de manera general para el sector solidario.

Igualmente, en su concepto, el acto censurado es violatorio del artículo 122 de la C.P., en razón a que el Superintendente no tiene ni la competencia, ni la función, ni la facultad para someter a las entidades del sector solidario a un régimen especial, pues ninguna de las normas que invoca para expedirlo le permiten modificar el régimen del impuesto de renta al cual se someten, por virtud de la Ley 79 de 1988, los fondos y reservas que se constituyan por las Asambleas de tales entidades, modificación que en efecto se introduce, si se tiene en cuenta que la citada ley prevé que dichos fondos o reservas se constituyen con cargo al ejercicio anual, mientras que con la Resolución 1804 de 2004 se pretende exigir que dichos fondos o reservas solo puedan aplicarse contra el ejercicio actual siempre que se constituyan “con cargo a los excedentes anuales previamente decretadas por el máximo órgano de la correspondiente entidad”, previniendo que “en ningún caso se podrán registrar reservas con cargo al gasto”, lo cual implica una abierta contradicción con la ley. De otro lado, la expedición del Plan Único de Cuentas, no tiene como objetivo modificar el régimen del impuesto de rentas, lo cual compete al legislador.

El artículo 150 de la C.P., en sus numerales 12 y 21, es vulnerado, ya que no puede atribuirse el Superintendente una competencia de regulación en materia del impuesto de renta, como tampoco puede expedir regulaciones que restrinjan la libertad económica.

Precisó, así mismo, que se infringió el artículo 189 num. 11 de la Carta Política, pues no expidió el acto acusado para darle cumplida ejecución a la ley (art. 56 de la Ley 79 de 1988), la cual supone la facultad dentro del sector solidario para que las Asambleas creen fondos o reservas con cargo al ejercicio anual, esto es, con cargo al gasto; contrario a ello, lo que se hizo fue modificar parcialmente la citada norma legal para condicionar el beneficio del impuesto de renta para los fondos o reservas constituidos en forma voluntaria, a que no se constituyan contra el gasto.

Finalmente, esgrimió la violación del artículo 333 Superior, por cuanto se introducen requisitos de orden administrativo previos para determinar el beneficio del impuesto de renta aplicable a los fondos o reservas constituidos en forma voluntaria por la Asamblea, que no están previstos en el marco legal par el sector solidario. Además, no se cumplen los requisitos establecidos en la sentencia C-615 de 2002 para el ejercicio de la facultad de intervención económica.

**Violación de normas legales**

Anotó que se desconoce por la Resolución 1804 de 2004 el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, por falta de aplicación, al no solo desconocer en forma expresa esta norma que permite la constitución de la reserva con cargo al gasto, sino por exigir una condición no prevista en la ley para que los fondos o reservas sean considerados como egreso, como lo es que dicha constitución sea “con cargo a los excedentes anuales previamente decretadas por el máximo órgano de la correspondiente entidad”. E igualmente considerada infringido el artículo 5 del Decreto 640 de 2005, que modificó el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, y que reitera lo dispuesto en la Ley 79 de 1988.

**II.- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La apoderada de la Superintendencia Nacional de Salud, acudió al proceso para defender la legalidad del fragmento del acto acusado, en razón a que fue proferido en ejercicio de precisas facultades legales y a que no es violatorio de la normativa superior invocada en la demanda.

Señaló que el Decreto 1259 de 1994, por medio del cual se reestructuró la Superintendencia Nacional de Salud, estableció dentro de sus funciones y competencias, la inspección, vigilancia y control de las entidades a cargo de la prestación del servicio de salud, dentro de las cuales se encuentran las empresas promotoras de salud, las entidades que prestan servicios de medicina prepagada, y las instituciones prestadoras de servicios de salud, y que tales funciones están encaminadas a garantizar el adecuado funcionamiento y aplicación de los recursos públicos del Sistema de Seguridad Social en Salud. (arts. 3, 4 y 5)

Precisó que conforme a lo establecido en el numeral 6 del artículo 7º de ese decreto, corresponde al Superintendente Nacional de Salud instruir a las entidades vigiladas sobre la manera como deben cumplirse las disposiciones que regulan su actividad, fijar los criterios técnicos y jurídicos que faciliten el cumplimiento de las normas que le compete aplicar y señalar los procedimientos para su cabal aplicación, y que al tenor del numeral 9 de esa misma disposición, se encuentra facultado para fijar, conforme a los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y las instrucciones del Contador General de la Nación, cuando sea del caso, los mecanismos y procedimientos contables que deben adoptar, entre otras, las entidades de medicina prepagada, las instituciones prestadoras del servicio de salud y las empresas promotoras de salud, cuando no estén sujetas a la inspección, vigilancia y control de otra autoridad.

Advirtió que, en ejercicio de las facultades conferidas por el Decreto 1259 de 1994, y con el propósito de velar por la transparencia de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, se expidió la Resolución 1804 de 2004.

De otro lado, se refirió a la naturaleza de los recursos que administran las entidades que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y observó que todos los recursos fiscales o parafiscales que se asignen o recauden con destino a la salud, tienen esa específica destinación y no pueden dirigirse sino a la prestación de ese servicio, y que por lo tanto, constituye deber jurídico de la Superintendencia Nacional de Salud exigir a las Entidades Promotoras de Salud que sean prudentes en el cumplimiento de sus obligaciones en el Sistema General de Seguridad Social en Salud y que actúen con riguroso cuidado en lo que concierne a la recaudación, administración y ejecución de tales recursos públicos.

Puntualizó, en ese contexto, que dada la naturaleza de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, corresponde a la Superintendencia Nacional de Salud velar por el manejo transparente de los mismos, siendo su obligación instruir a sus vigilados para que adopten un sistema contable uniforme que permita definir el marco técnico y jurídico, tal como se encuentra previsto en el numeral 9° del artículo 7 del Decreto 1259 de 1996.

Afirmó que con ese propósito se expidió la Resolución No. 1804 de 2004, por medio de la cual se adoptó el Plan Único de Cuentas, el cual se constituye en un instrumento para armonizar y unificar el sistema contable de los diferentes sectores económicos, con el fin de permitir la transparencia de la información contable y, por consiguiente, su confiabilidad y comparabilidad, para lo cual se exige que los hechos económicos se clasifiquen apropiadamente según su naturaleza, de manera que se registren en cuentas adecuadas, conforme a un catálogo o plan de cuentas y descripciones con inclusión de la totalidad de cuentas de resumen y auxiliares, y con la utilización de códigos numéricos que permitan su identificación; las normas que unifican la contabilidad -destacó- no conducen a reformas en las normas sustanciales, sino que organizan la manera de rendir información al ente de vigilancia, teniendo las entidades la obligación de acogerse a una uniformidad de cuentas para informarlas al organismo de control en orden a que este pueda realizar su función de inspección, vigilancia y control dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Indicó que la facultad de instrucción que ostenta la Superintendencia propugna por el cumplimiento eficaz de los objetivos y funciones encomendadas a la entidad, y se realiza a través de la expedición de actos administrativos de carácter general que orienten e instruyan a sus vigiladas sobre la aplicación y observancia de las normas jurídicas y los procedimientos viables para su adecuada ejecución, lo que además conlleva el señalamiento de pautas y criterios de interpretación técnicos y jurídicos, así como recomendaciones y prohibiciones que faciliten el acatamiento del ordenamiento jurídico por parte de los vigilados.

Precisó, sobre la violación del artículo 56 de la Ley 79 de 1988, que dicha norma no establece que esas "otras reservas y fondos con fines determinados" sean de carácter patrimonial, y menos que, de considerarse patrimoniales, puedan hacerse con cargo al gasto; que se trate o no de reservas patrimoniales, en los principios y normas que regulan la contabilidad sí se prevé la forma como deben contabilizarse las reservas, estableciéndose que cuando se constituyan reservas y estas sean patrimoniales, deberán ser con cargo al excedente, y cuando sean pasivas deberán ser con cargo al gasto (artículos 11, 40 y 87 del Decreto 2649 de 1993); y que, por lo tanto, no puede aceptarse la afirmación del demandante de constituir reservas patrimoniales con cargo al gasto, ya que ni el artículo 56 de la Ley 79 de 1988 ni mucho menos el Decreto 2649 de 1993 (aplicable a todas las personas obligadas a llevar la contabilidad en Colombia, según el art. 2º del Decreto 2469 de 1993), señalan que con cargo al gasto se puedan o deban contabilizar reservas contingentes que aumenten el patrimonio.

Anotó que de acuerdo con el artículo 53 de la Ley 79 de 1988 que dispone que *"las Cooperativas tendrán ejercicios anuales que se cerrarán el 31 de diciembre",* y que *"al término de cada ejercicio se cortarán las cuentas y se elaborará el balance, el inventario, y estado de resultados”*, es claro que el ejercicio anual se constituye en una etapa procesal de la contabilidad, y no como un sinónimo de gasto, tal y como lo señala el actor. En este sentido, no existe sustento en las normas sustantivas que permita aceptar la similitud que hace el demandante entre "excedentes" y "gasto", y sí, por el contrario, existe claridad sobre la posibilidad de constituir estas reservas patrimoniales, sólo hasta finalizado el ejercicio anual y con cargo a los excedentes.

Afirmó que la Ley 100 de 1993, en sus artículos 177, 178, 182, 205 y 220, confiere a las Entidades Promotoras de Salud la función de recaudar las cotizaciones y captar los recursos de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, los cuales son públicos y de naturaleza parafiscal, con la destinación específica que este último concepto conlleva. Por lo tanto, a su juicio, no es posible constituir reservas patrimoniales para contingencias con cargo al gasto, ya que ello llevaría a una disminución en los recursos destinados a la prestación del servicio de salud, y en consecuencia, a un enriquecimiento sin justa causa.

Respecto a las afirmaciones del demandante, relacionadas con la presunta imposibilidad que tienen las cooperativas de incrementar las reservas de carácter voluntario e irrepartible con cargo al excedente, estimó que se encuentra desvirtuada si se atiende a la literalidad de las disposiciones de la Ley 79 de 1988. En efecto, la mencionada ley prevé que las cooperativas pueden obtener excedentes como resultado de su operación, los cuales, conforme al artículo 54, deben ser destinados: un 20%, a crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; otro 20%, para el fondo de educación, y un 10% para el fondo de solidaridad. De acuerdo con lo anterior, efectivamente existen límites para la constitución de fondos y reservas en las cooperativas, quedando la destinación del porcentaje restante a discreción de la Asamblea General (artículo 56 Ley 79 de 1988), lo que indica que no es cierto que las cooperativas se encuentren imposibilitadas para tomar ese remanente a efectos de aumentar sus reservas patrimoniales.

Advirtió que sólo como desarrollo del artículo 54 de la Ley 79 de 1988 puede entenderse la facultad prevista en el artículo 56 ibídem, norma que otorga a las cooperativas las facultades de *"crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados”,* y de *"prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas* y *fondos con cargo al ejercicio anual'.* Esto es, con cargo a los excedentes, luego de efectuadas las destinaciones mínimas a que se refiere la primera parte del artículo 54, las cooperativas pueden hacer uso de la facultad allí prevista y afectar con el remanente todos o cualquiera de los destinos previstos en los numerales 1°, 2º, 3° y 4°, o por decisión de la Asamblea General, crear nuevos fondos o reservas con fines determinados, o presupuestar y registrar incrementos progresivos en los fondos o reservas, incrementos que, por no haber distinción en la norma, pueden hacerse en aquellos fondos y reservas constituidos por obligación del artículo 54, o los que voluntariamente prevean los estatutos o establezca la Asamblea General.

Señaló que las disposiciones demandadas no modifican de manera alguna normas superiores, tienen como fundamento las competencias asignadas a la entidad en el numeral 9° del artículo 7 del Decreto 1259 de 1994, en los artículos 232 y 233 de la Ley 100 de 1993 y en el artículo 8° del Decreto 515 de 2004, y solo buscan establecer un sistema contable uniforme que permita definir el marco técnico y jurídico que han de seguir en adelante las entidades vigiladas, siendo un instrumento que a su vez facilita la función de inspección, vigilancia y control de Superintendencia Nacional de Salud.

Finalmente, estimó que el actor no fundamentó, en ninguno de los casos, el concepto de la violación de las normas constitucionales invocadas como infringidas con el acto impugnado.

**III.- COADYUVANCIA DE LA ACCION**

En escrito presentado dentro de la oportunidad legal (fls. 162 a 165 de este cuaderno), el ciudadano Juan Manuel Díaz-Granados Ortíz, en dicha condición y en calidad de Presidente Ejecutivo de la Asociación Colombiana de Empresas de Medicina Integral – ACEMI, interviene en el proceso, en orden a que se declare la nulidad de la Resolución 1804 de 2004, en los apartes mencionados en la demanda.

Aduce que la actividad de proferir instrucciones no comporta la facultad de restringir la Ley 79 de 1988, en el sentido de precisar que el registro de las reservas debe efectuarse con cargo al gasto, aun so pretexto de preservar el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud, pues, es de advertir, conforme al artículo 56 de la Ley 79 de 1988, que contable y tributariamente las reservas y fondos no son egresos, ya que son apropiaciones de las utilidades y no tienen efectos tributarios, puesto que la ley no ofrece ningún beneficio fiscal para las reservas.

Precisó, en ese orden, que la disposición acusada por el demandante es, a su juicio, violatoria de los artículos 6 y 121 de la Constitución Política, al imponer restricciones al derecho que tienen las entidades cooperativas de crear reservas diferentes a las de protección de los aportes sociales y fondos específicos, y de prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio de cada año, según lo consagra el artículo 56 de la Ley 79 de 1988.

**IV.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La apoderada de la Superintendencia Nacional de Salud presentó en tiempo su alegato de conclusión, para reiterar las razones y fundamentos de la defensa consignados en la contestación de la demanda, y anotar que el acto demandado fue derogado a partir del 1º de enero de 2004, por el artículo 4 de la Resolución 724 de 2008 “Por la cual se emite el Plan Único de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud, Instituciones Prestadoras de Salud y Entidades que Administran Planes Adicionales de Salud y Servicios de Ambulancia por Demanda” (fls. 160 y 161 de este cuaderno)

El actor guardó silencio en esta etapa del proceso.

**V.- CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

Mediante escrito que obra a folios 168 a 183 de este cuaderno, el Procurador Primero Delegado ante el Consejo de Estado, luego de hacer un minucioso resumen de los argumentos expuestos en la demanda como en su contestación y de referirse a las normas invocadas por el Superintendente Nacional de Salud en el acto acusado para proferirlo, así como a la normativa pertinente de la Ley 79 de 1988 sobre el régimen económico de las cooperativas, considera que en este caso debe denegarse la nulidad deprecada.

Considera que el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, interpretado armónicamente con el contenido del artículo 54 de la misma ley, establece la posibilidad de crear otras reservas y/o fondos con fines determinados, de las cuales, sus incrementos progresivos con cargo al ejercicio anual, podrán ser previstos en sus presupuestos y ser registrados en su contabilidad, es decir, que al finalizar determinado ejercicio, si se observan incrementos en las reservas, podrán incluirse en el presupuesto y contabilidad de la entidad, entendiéndose que esta inclusión opera para el ejercicio siguiente.

Precisó, de acuerdo con lo anterior, que no le asiste razón al actor al afirmar que las disposiciones acusadas resultan contrarias al contenido del artículo 56 de la Ley 79 de 1988, por cuanto que, de una interpretación armónica de estas normas, se observa que el contenido de las disposiciones se ajusta a lo señalado en las primeras. Es así cómo al establecer que los incrementos progresivos de las reservas con cargo al ejercicio anual podrán ser previstos en sus presupuestos y contabilidad una vez sean decretados al cierre del respectivo ejercicio y aprobado por la Asamblea, se sigue el lineamiento señalado por el artículo 56, al establecer que al finalizar determinado ejercicio, si se observan incrementos en las reservas, podrán incluirse en el presupuesto y contabilidad de la entidad. Así mismo, al establecer que en ningún caso se podrán registrar reservas con cargo al gasto, sino a los excedentes anuales, no se está contradiciendo lo dispuesto por el citado artículo, ya que la norma demandada, en efecto sí permite la creación de nuevas reservas o fondos, tal y como lo señala el pluricitado artículo 56, no obstante, limita su imputación a los excedentes anuales del presupuesto, exclusivamente.

Anotó que, además de lo anterior, en el Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, se establece que las reservas o fondos patrimoniales representan recursos retenidos por el ente económico, tomados de sus utilidades o excedentes (artículo 87), y que los gastos representan flujos de salida de recursos, que generan disminuciones del patrimonio, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes (artículo 40); por lo tanto, de conformidad con estas disposiciones, es claro que no resulta procedente imputar a los gastos las nuevas reservas que se creen.

Comparte lo señalado por la Superintendencia Nacional de Salud, en el sentido que las normas que unifican la contabilidad no conducen a reformas en las normas sustanciales, sino que, organizan la manera de rendir información al ente de vigilancia, lo cual se realiza, entre otras formas, a través de lo dispuesto en la normas demandadas, que simplemente reglamentan el régimen de reservas para las entidades promotoras de salud y las entidades prepago privadas.

En ese orden, estimó que las disposiciones acusadas no atentan contra el debido proceso, ya que no resultan contrarias a la Ley 79 de 1988, que regula el procedimiento para el sector solidario frente a la constitución de reservas o fondos por parte de la Asamblea y el respectivo régimen del impuesto de renta.

Apuntó que la Ley 100 de 1993 otorga a las entidades promotoras de salud la función de recaudar las cotizaciones y captar los recursos de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, además, que éstos son públicos y de naturaleza parafiscal, la cual implica una destinación específica.

Finalmente, adujo que no se vulneran los artículos 58, 84, 122, 150 y 189 de la Constitución Política, en razón a que no se introdujeron modificaciones al régimen de reservas de las entidades solidarias, y, en consecuencia, no se regularon materias que el legislador ya había regulado de manera general y que por su naturaleza tienen reserva de ley, no se estableció una restricción a la libertad económica, y no se presentó exceso en la potestad reglamentaria de la Superintendencia Nacional de Salud.

**VI.- DECISIÓN**

No observándose causal de nulidad que invalide lo actuado, procede la Sala a decidir el asunto *sub lite*, previas las siguientes

**CONSIDERACIONES**

**1.- El acto acusado**

Se demanda en este proceso la nulidad parcial del capítulo tercero de la Resolución número 1804 de 2004 (diciembre 24) *“por la cual se emite el Plan Único de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud y Entidades Prepago Privadas”*, proferida por el Superintendente Nacional de Salud, cuyo texto es el siguiente:

“CAPITULO TERCERO

Descripciones y dinámicas privado

Las descripciones y dinámicas son las siguientes:

 CLASE            GRUPO                  CUENTA

3 PATRIMONIO 33 RESERVAS 3335 RESERVAS ENTIDADES

 SOLIDARIAS

Descripción

Este tipo de reservas que se registran en esta cuenta aplica para las entidades que operan como organismos cooperativos y que a su vez son vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud.

Representa el valor apropiado de los excedentes anuales, conforme a disposiciones legales con el propósito de proteger el patrimonio social o fondo mutual.

El único objetivo de la constitución de la Reserva de Asamblea es con fines de absorber pérdidas futuras. Cuando esta reserva se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación de excedentes futuros será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

En cuanto a Reservas para Capital de Trabajo, esta representa los valores apropiados de los excedentes, ordenados por la Asamblea y/o los estatutos de la entidad, y los incrementos que con cargo al ejercicio anual disponga la Asamblea.

Adicionalmente, las Reservas por Valorización de Inversiones Negociables representa los valores apropiados de los excedentes, ordenados por la ley y/o los estatutos de la entidad, diferentes de la Reserva Protección de Aportes Sociales y los incrementos que con cargo al ejercicio anual disponga la Asamblea.

Las cooperativas podrán crear por decisión de la Asamblea General otras reservas y fondos con fines determinados.

Igualmente, podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio anual, una vez sean estos decretados al cierre del respectivo ejercicio y aprobado por el máximo órgano en su Asamblea General Ordinaria. En ningún caso se podrán registrar reservas con cargo al gasto, solo se deberán imputar con cargo a los excedentes anuales previamente decretadas por el máximo órgano de la correspondiente entidad.” (fl. 38 vto. de este cuaderno; lo subrayado es el aparte normativo demandado)

**2.- Procedibilidad de la acción en este caso concreto**

La resolución acusada parcialmente fue derogada en su integridad por el artículo 4º de la Resolución 724 de 2008. Por consiguiente, las disposiciones acusadas desaparecieron del mundo jurídico. No obstante, por tratarse de disposiciones administrativas generales son susceptibles de la acción ahora incoada, toda vez que la derogación tiene efectos *ex – nunc*, lo cual implica que el acto derogado mantiene su presunción de legalidad por todo el tiempo que estuvo vigente; presunción que es *iuris tan tum* o mientras no se declare lo contrario, lo que está reservado a esta jurisdicción a instancia de parte que alegue y demuestre la ilegalidad del acto administrativo general derogado.

A este respecto es pertinente recordar el criterio de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de esta Corporación, contenido en la sentencia de 14 de enero de 1991, expediente S-157, con ponencia del Consejero de Estado Carlos Gustavo Arrieta, conforme al cual:  *“… aún a pesar de haber sido ellos derogados, es necesario que esta Corporación se pronuncie sobre la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos de contenido general que se impugnen en ejercicio de la acción de nulidad, pues solamente así se logra el propósito último del otrora llamado contencioso popular de anulación, cual es el imperio del orden jurídico y el restablecimiento de la legalidad posiblemente afectada por la norma acusada, imperio y legalidad que no se recobran por la derogatoria de la norma violadora, sino por el pronunciamiento definitivo del juez administrativo. Y mientras tal pronunciamiento no se produzca, tal norma, aun si derogada, conserva y proyecta la presunción de legalidad que la ampara, alcanzando en sus efectos a aquellos actos de contenido particular que hubiesen sido expedidos durante su vigencia”*.

**3.- El problema jurídico a resolver**

El problema jurídico consiste en determinar si la Superintendencia Nacional de Salud al establecer el Plan Único de Cuentas para las Empresas Promotoras de Salud y Entidades Prepago Privadas, excedió sus competencias y desconoció el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, al señalar que sólo se podrán prever incrementos progresivos de las reservas y fondos de las entidades solidarias, una vez sean decretados al cierre del respectivo ejercicio, y que en ningún caso podrán ser registradas con cargo al gasto sino exclusivamente a los excedentes anuales.

**4- Examen de los cargos**

**4.1** La Superintendencia Nacional de Salud, de acuerdo con el Decreto 1259 de 1994[[4]](#footnote-4), es un organismo de carácter técnico, adscrito al Ministerio de Salud, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, que ejerce funciones de inspección, vigilancia y control dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud, en coordinación con las demás autoridades del ramo (arts. 1 y 3).

Son funciones de la Superintendencia Nacional de Salud, entre otras, a) velar por el cumplimiento de las normas relacionadas con la eficiencia y control de gestión de las entidades de seguridad y la previsión social; b) velar por el adecuado financiamiento y aplicación de los recursos públicos del Sistema de Seguridad Social en Salud; y c) impartir las instrucciones que considere necesarias sobre la manera como los revisores fiscales, auditores fiscales, auditores internos y contadores de los sujetos de inspección y vigilancia deben ejercer su función de colaboración con la Superintendencia (art. 5 numerales 3, 4 y 22).

**4.2** En cuanto a las funciones del Superintendente Nacional de Salud, el artículo 7º establece en su numeral 6 que le corresponde *“instruir a las entidades vigiladas sobre la manera como deben cumplirse las disposiciones que regulan su actividad en cuanto sujetos vigilados, fijar los criterios técnicos y jurídicos que faciliten el cumplimiento de las normas que le compete aplicar y señalar los procedimientos para su cabal aplicación”*, y en el numeral 9, señala como función suya la de *"fijar con sujeción a los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y a las instrucciones del Contador General de la Nación, cuando sea del caso, los mecanismos y procedimientos contables que deben adoptar los hospitales, las entidades de medicina prepagada, las empresas sociales del estado, las entidades especiales de previsión social, las instituciones prestadoras de servicios de salud y las empresas promotoras de salud, cuando no estén sujetas a la inspección, vigilancia y control de otra autoridad”.*

**4.3** En el acto censurado la Superintendente Nacional de Salud invocó para su expedición el ejercicio de sus atribuciones legales y, en especial las que le confiere el numeral 9º del artículo 7º del Decreto 1259 de 1994, los artículos 232 y 233 de la Ley 100 de 1993, y el artículo 8º del Decreto 515 de 2004.

Como lo ha precisado la Sala en otras oportunidades[[5]](#footnote-5), es indispensable dejar establecido desde ya que según lo dispone el artículo 354 de la Carta, el Contador General de la Nación es la autoridad competente para determinar las normas contables que deben regir en el país. Por lo anterior ha de entenderse que las facultades de instrucción que el ordenamiento jurídico le asigna al Superintendente Nacional de Salud, no pueden ser ejercidas en detrimento o con desconocimiento de las funciones que constitucional y legalmente han sido atribuidas al Contador General de la Nación.

En virtud de lo expuesto, resulta oportuno acotar que las instrucciones que en materia contable emita el Superintendente Nacional de Salud y que tengan como destinatarios los entes que se encuentran sometidos a su inspección, vigilancia y control, no pueden desconocer los mandatos constitucionales y legales ni apartarse de las disposiciones adoptadas por el Contador General de la Nación en relación con tales materias. Así las cosas, ha de entenderse que las instrucciones que se impartan sobre tales aspectos, deben propender por el estricto cumplimiento de las normas contables vigentes, sin entrar a regular aspectos que, como ya se dijo, no son de su resorte.

**4.4** El Plan Único de Cuentas para Entidades Promotoras de Salud y Entidades Pregago, contenido en la Resolución 1804 de 2004, aquí demandada parcialmente, tiene como objetivo dar uniformidad y transparencia al manejo de la información contable mediante la clasificación adecuada de los hechos económicos registrados en las mencionadas entidades, de manera que permita a la misma ser comprensible, útil y comparable (art. 1º), y se conforma por un catálogo de cuentas, su descripción y dinámica, las cuales deben observarse en el registro de todo hecho económico (art. 3º).

El catálogo de cuentas contiene la relación ordenada de la clase, grupo, cuenta y subcuenta del activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, costos de servicios, cuentas de orden deudoras y cuentas de orden acreedoras. Las clases 1, 2 y 3 comprenden las cuentas que conforman el balance general (Activo, Pasivo y Patrimonio, respectivamente); las clases 4, 5 y 6 corresponden a las cuentas de resultados (Ingresos, Gastos y Costos, respectivamente); las clases 8 y 9 detallan las cuentas de orden (deudoras y acreedoras, respectivamente) (art. 4).

Las descripciones expresan los conceptos de las diferentes clases, grupos y cuentas en el catálogo e indican las operaciones a registrar en cada una de las cuentas. Las dinámicas señalan la forma en que se deben utilizar las cuentas y realizar los diferentes movimientos contables que las afecten. Las dinámicas y descripciones serán de uso obligatorio y todos los asientos contables deberán efectuarse de conformidad con lo establecido en ellas. (art. 5)

**4.5** Ahora bien, en el capítulo tercero del acto demandado, en la clase de cuenta "patrimonio", se encuentra un grupo denominado "reservas", dentro del cual aparece una cuenta correspondiente a las **"reservas de las entidades solidarias"**.

De acuerdo con su descripción, este tipo de reserva que se registran en dicha cuenta aplica para las entidades que operan como organismos cooperativos y que a su vez son vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud, y representa el valor apropiado de los excedentes anuales, conforme a disposiciones legales, con el propósito de proteger el patrimonio social o fondo mutual.

En el aparte censurado de la Resolución 1804 de 2004 se establece que las cooperativas podrán crear por decisión de la Asamblea General otras reservas y fondos con fines determinados, e igualmente que podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio anual, una vez sean estos decretados al cierre del respectivo ejercicio y aprobado por el máximo órgano en su Asamblea General Ordinaria. Y seguidamente estable que en ningún caso se podrán registrar reservas con cargo al gasto, solo se deberán imputar con cargo a los excedentes anuales previamente decretadas por el máximo órgano de la correspondiente entidad.*.*

**4.6** La Ley 79 de 1988, por medio de la cual se actualiza la legislación cooperativa, consagra en el Capítulo V el régimen económico de las cooperativas, y establece que su patrimonio está constituido por los aportes sociales individuales y amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente, entre otros (artículo 46). Así mismo, que las cooperativas tendrán ejercicios anuales que se cerrarán al 31 de diciembre, donde se cortarán las cuentas y se elaborará el balance, inventario y estado de resultados (art. 53).

Por su parte, los artículos 54 y 55 ibídem se refieren a los excedentes de las cooperativas, y señalan unas reglas para su aplicación. En la primera norma se establece que si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad, y que el remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma: 1) destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real; 2) destinándolo a servicios comunes y seguridad social; 3) retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo; y 4) destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados. En la segunda norma se prevé que, no obstante lo antes dispuesto, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores, y que cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

El artículo 56 de cuya supuesta violación se desprenden los cargos de la demanda, preceptúa que: *“Las cooperativas podrán crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados”*, y que *“Igualmente podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio anual”.*

**4.7** Considera el actor que la disposición acusada desconoce el contenido del artículo 56 de la Ley 79 de 1988. En su concepto, las reservas o fondos que se creen en forma voluntaria, van contra el resultado, es decir, que son base para depurar la liquidación de impuesto a la renta y, por ende, se pueden constituir en el curso del ejercicio, es decir, con cargo al gasto, lo cual resulta contrario a lo señalado por la Superintendencia en la disposición acusada cuando establece que en ningún caso se podrán registrar reservas con cargo al gasto y que solo se deberán imputar con cargo a los excedentes anuales.

En ese orden, aduce que el acto demandado trae como consecuencia el desconocimiento de la facultad que tiene la Asamblea para crear otras reservas y fondos, conforme al citado artículo 56, diferentes a las que la propia ley regula en el artículo 54 ibídem, por la vía de impedir su constitución progresiva con cargo al gasto, como sí lo autoriza la Ley 79 de 1998.

**4.8** Al comparar la disposición acusada con las normas superiores invocadas en la demanda, la Sala encuentra que no existe la violación normativa aducida por el actor y que carecen de fundamento los cargos o motivos de censura atrás expuestos.

En efecto, en primer lugar, es clara la competencia del Superintendente Nacional de Salud, como autoridad en materia de inspección, vigilancia y control dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud, para fijar, con sujeción a los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y a las instrucciones del Contador General de la Nación, los mecanismos y procedimientos contables que deben adoptar las entidades de medicina prepagada y las empresas promotoras de salud, y es precisamente en desarrollo de esta atribución que expidió la Resolución 1804 de 1994, acto administrativo éste que tiene como objeto dar uniformidad y transparencia al manejo de la información contable de tales entidades, en orden al control de su gestión y de la debida aplicación de los recursos públicos de dicho Sistema (Decreto 1259 de 1994, artículos 3, 5 y 7 num. 9).

En segundo término, no resulta adecuada la interpretación que el demandante hace sobre el contenido del artículo 56 de la Ley 79 de 1988, de cuya presunta violación deriva la infracción de las demás normas superiores referidas en el capítulo pertinente de esta providencia.

No es cierto, como se aduce en la demanda, que la Resolución 1804 de 2004 vulnere esa disposición legal al impedir a las entidades del sector cooperativo constituir reservas o fondos condicionándolas a que las mismas se registren con cargo a los excedentes anuales, cuando debieran hacerse con cargo al gasto, pues, en ninguno de sus apartes el pluricitado artículo 56 dispone expresamente esto último y no se deduce tampoco de su contenido, y no puede entenderse que cuando en esta norma superior se dice que los fondos y reservas se registran “con cargo al ejercicio anual” esté significando con ello que debe hacerse “con cargo al gasto”, pues tales conceptos no son sinónimos en materia contable.

Además debe tenerse en cuenta que según el artículo 87 del Decreto 2469 de 1993 “por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”[[6]](#footnote-6), las reservas o fondos patrimoniales representan recursos retenidos por el ente económico, y son tomados de sus utilidades o excedentes, con el fin de satisfacer requerimientos legales, estatutarios u ocasionales, y no de los gastos, los cuales, según el artículo 40 ibídem, “representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes”, de tal suerte que, no es posible registrar contablemente un hecho económico como la constitución o el incremento progresivo de reservas o fondos patrimoniales en la cuenta de otro hecho económico distinto como los gastos, máxime cuando de manera clara se dispone que éstos últimos no provienen de los primeros. Igualmente, de conformidad con el citado Decreto, el patrimonio, del cual hacen parte las reservas o fondos patrimoniales, es un elemento de los estados financieros distinto de los gastos (art. 34).

Es por ello entonces que en observancia de los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia en la Resolución 1804 de 2004 se hace la precisión de que las reservas en ningún caso son imputables al gasto, sin que tal disposición, se reitera, vulnere el artículo 56 de la Ley 79 de 1988, el cual de manera expresa o tácita no se refiere a la cuenta en la que contablemente deben registrase las reservas o fondos patrimoniales, limitándose a autorizar la constitución de dichas reservas o fondos y su incremento progresivo con cargo al ejercicio anual.

Ahora bien, no debe perderse de vista que las reservas o fondos provienen de las utilidades o excedentes, los cuales se establecen solo hasta el final del ejercicio contable, que se cierra el 31 de diciembre, siendo por ello evidente que su constitución o incremento progresivo deba hacerse en el año inmediatamente siguiente, cuando la Asamblea General haga el examen respectivo de los estados financieros.

En tercer lugar, contrario a lo esgrimido por el actor, es claro que con cargo a los excedentes, luego de efectuadas las destinaciones mínimas a que se refiere la primera parte del artículo 54 de la Ley 79 de 1988, las cooperativas pueden hacer uso de la facultad allí prevista y afectar con el remanente todos o cualquiera de los destinos previstos en los numerales 1°, 2º, 3° y 4°, o por decisión de la Asamblea General, conforme al artículo 56 ibídem, crear nuevos fondos o reservas con fines determinados, o presupuestar y registrar incrementos progresivos en los fondos o reservas.

**4.9**  En el anterior contexto, es claro para la Sala que no existe la violación de las normas constitucionales invocadas en la demanda, puesto que no se introdujeron modificaciones al régimen de reservas de las entidades solidarias y el acto acusado se profirió en ejercicio de precisas facultades reconocidas en la ley.

En relación con el artículo 5º del Decreto 640 de 2005 (9 de marzo), señalado también como disposición violada por el acto acusado, basta de decir que no es posible su vulneración, dado que no se trata de una norma superior sobre la cual debería fundarse el mismo, pues se trata de una norma expedida con posterioridad a la Resolución 1804 de 2004. Y frente a las normas invocadas en el escrito de coadyuvancia, debe anotarse que las mismas no pueden ser consideradas en este asunto, ya que no fueron señaladas como vulneradas en la demanda, a cuyos términos debe limitarse la intervención del coadyuvante.

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

**FALLA**

**NIEGANSE** las pretensiones de la demanda presentada por el ciudadano Ricardo Duarte Martínez, para que se declare la nulidad parcial del capítulo tercero de la Resolución número 1804 de 2004 (diciembre 24) *“por la cual se emite el Plan Único de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud y Entidades Prepago Privadas”*, proferida por el Superintendente Nacional de Salud.

Cópiese, notifíquese, publíquese y cúmplase.

La anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en su sesión del 18 de agosto de 2011.

 **MARCO ANTONIO VELILLA MORENO** **MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ**

 **Presidente**

 **RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO**

***Este documento fue creado a partir del original obtenido en el Consejo de Estado.***

1. Diario Oficial núm. 45.787 del 10 de enero de 2005. [↑](#footnote-ref-1)
2. “Artículo 56. Las cooperativas podrán crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados. // Igualmente podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo el ejercicio anual.” [↑](#footnote-ref-2)
3. “Artículo 5. Modificase el artículo 11 del Decreto 4400 de 2004, el cual queda así: “Artículo 11. Determinación del beneficio neto o excedente. Las entidades a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario determinarán su excedente contable de acuerdo a las reglas establecidas por la normatividad cooperativa y el Decreto 1480 de 1989, según el caso. A su vez el beneficio neto o excedente fiscal que se refleja en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se determinará conforme al procedimiento previsto en los artículos 3, 4 y 5 de este decreto.” [↑](#footnote-ref-3)
4. Norma vigente al momento de la expedición del acto demandado, pero hoy derogada por el Decreto 1018 de 2007. [↑](#footnote-ref-4)
5. Al respecto, ver sentencia 3 de septiembre de 2009, proferida en el proceso con radicación núm.: 11001 0325000 **2005 00365** 00, C.P. **Rafael E. Ostau De Lafont Pianeta**. [↑](#footnote-ref-5)
6. El citado decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad, según lo ordena su artículo 2º. [↑](#footnote-ref-6)