

Buitrago, I. (1984). La incidencia de la reforma tributaria en la contaduría pública colombiana. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 4, 85-123.

# La incidencia de la reforma tributaria en la contaduría pública colombiana

*Isidoro Arévalo Buitrago \**

C.P.T. Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano  
Especializado en Derecho Tributario – Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario.

Profesor: Facultad de Contaduría  
Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano en pre y postgrado.  
Colegio Nuestra Señora del Rosario –  
Postgrado área de Impuestos.

El trabajo que a continuación se transcribe fue presentado por el Contador Público Isidoro Arévalo Buitrago, brillante exponente de la profesión, en el Primer Foro sobre Contaduría Pública, convocado por ASFACOP.

El excelente tratado mereció los aplausos de los asistentes a tan impor

- \* - Impugró ante la Honorable Corte Suprema de Justicia, los artículos 53, 54 y 55 del DL 3803/82 y artículos 20 y 21 del DL 398/83 que imponían sanciones a los Contadores Públicos y que la Corte declaró inexequibles,
- Presentó demanda de acción de nulidad ante el Honorable Consejo de Estado del DL 1023/83
- En el mes de Febrero de 1984, acción de inexequibilidad ante la Honorable Corte Suprema de Justicia de los artículos 90 - 91 y 92 de la Ley 9a./83, que impone sanciones a los Contadores Públicos.

tante certamen, como muestra de reconocimiento a los méritos y esfuerzos del autor.

El lector podrá encontrar en este escrito una visión completa sobre esta área de especialización de la Contaduría y derivará como enseñanza lo importante que resulta profundizar sobre esta materia, sobre todo en aspectos que comprometen la estabilidad del Contador Público como profesional independiente.

## INTRODUCCION

La Revista Contaduría Universidad de Antioquia, ha querido reproducir este trabajo que presenté el pasado mes de Noviembre en el PRIMER FORO SOBRE CONTADURIA PUBLICA, auspiciado por ASFACOP.

Me hubiera bastado analizar la reciente Ley 9 de 1983, para cumplir mi encargo. Pero entendí, y lo sentí como una obligación, que el trabajo no era solamente el estudio de la última ley, sino que también debía abarcar el panorama de la realidad histórica de nuestra profesión, en el ámbito de las normas legales.

De ahí que el trabajo se inicia con una reseña histórica de la evolución de la contabilidad y de la reglamentación de la profesión de Contador Público, en el mundo, resumen que he tomado del "Ensayo Histórico", del Contador Público Federico Gertz Manero, texto que he considerado digno de todo crédito, por la profundidad de la investigación histórica realizada por su autor.

Se procedió al recorrido histórico de la legislación comercial de nuestro país, buscando hechos trascendentales relacionados con la Contabilidad, llegando a la conclusión, que, en el fondo, desde la época Colonial hasta nuestros días, la reglamentación de la contabilidad y la obligación de llevar libros, no ha cambiado en esencia.

Luego se inició la investigación de las leyes Colombianas, relacionadas con el ejercicio de la profesión del Contador y su vinculación con el Estado en asuntos tributarios del orden nacional.

El trabajo analiza o transcribe las normas, que aunque han dejado de regir, son necesarias seguir en secuencia para llegar a las que actualmente nos rigen.

La Ley 9 de 1983, respecto a las sanciones que impone al Contador o Revisor Fiscal, es sometida a un completo análisis, señalando los vicios de inconstitucionalidad que contiene.

## CAPITULO I

### BREVE RESEÑA HISTORICA DE LAS NORMAS JURIDICAS SOBRE CONTABILIDAD EN EL MUNDO.

En la edad antigua, la contabilidad, entendida como arte para registrar operaciones mercantiles, data de unos 6,000 años antes de Cristo, según testimonios encontrados en Mesopotamia, en donde miles de años antes había tenido origen una civilización, en la cual la actividad económica tenía gran importancia.

Su evolución ha sido consecuencia lógica de los avances del comercio, la industria, la ciencia y la cultura de los pueblos, hasta constituirse actualmente en ciencia y arte a la par con los adelantos científicos, poderosamente influenciada por la cibernética y la computación.

El Contador Público, Economista y Abogado, Federico Gertz Manero, en su libro "Origen y Evolución de la Contabilidad - Ensayo Histórico", analiza la evolución de algunos aspectos jurídicos de la Contabilidad, del cual he tomado el siguiente extracto:

#### EDAD ANTIGUA

De la primera gran codificación que tenemos noticia en Roma, es la denominada Ley de los Decenviros o las Diez Leyes, a las cuales se añadieron dos más; formando así cuerpo de doce leyes, monumento que con este nombre ha llegado a nosotros y no poseemos más que fragmentos conservados por los tratados de los jurisconsultos que han comentado la Ley de las XII Tablas, sobre todo por Gayo. Se puede considerar que dicha Ley fue publicada hacia 304 años de Roma o 450 años antes de Cristo.

Las reconstrucciones de los Decenviros que se han hecho, particularmente el título III, "de la ejecución de los juicios contra los deudores insolventes", probablemente contenía reglamentaciones semejantes a la que hizo posteriormente la Ley Paetelia, referente al valor probatorio sobre los asientos contables.

Hacia el año 428 de Roma, 325 antes de Cristo, fue promulgada la "Ley Paetelia Papiria". En esta Ley se admitió la comprobación del Nexum, escrita por el acreedor con el consentimiento del deudor en el Códex; bastaba esto para hacer la obligación civil. (Desde entonces, la contabilidad ha cumplido una función probatoria).

## EDAD MEDIA

En la edad media (476 a 1453), aparecen diferentes tipos de economías y se presentan importantes modificaciones de la práctica contable. La iglesia Católica adquiere preponderancia económica y política que le permite mantener vivas todas las prácticas culturales, entre otras las de llevar cuenta y razón de las operaciones económicas realizadas, llevadas en los monasterios, a la usanza romana.

En la época del Siglo VIII, se conserva el antecedente de una ordenanza de Carlo Magno, Emperador del Sacro Imperio Romano-Germánico, la "Capitulares de Villis", en la cual se estipulaba el levantamiento de un inventario anual de las propiedades del Imperio y el registro de sus movimientos en un libro que tuviese por separado ingresos y egresos.

Constantinopla emitió el papel moneda denominado "Solidus de Oro", con peso de 4.5 gramos. Del Siglo VI al IX, constituyó la moneda más aceptada en todas las transacciones del comercio internacional y mediante esta medida homogénea permitió que la contabilidad se practicara más fácilmente, pues la diversidad de moneda siempre fue un obstáculo a la generalización de un sistema contable unánimemente aceptado.

Durante la Edad Media, existieron las resoluciones de los tribunales comerciales, redactadas en términos generales y ordenadas sistemáticamente formando un estatuto u ordenanza que contenían regulaciones sobre la práctica contable con disposiciones específicas sobre los libros de contabilidad.

Se conservan los nombres de las más famosas, que nacieron en el Siglo XII, y su vigencia fué casi de cinco siglos. Las más conocidas son: Las Capitulares Nauticum de Venecia (1228), los Roolles de Olerón, en Francia (1206), las Leyes de Wisby, con jurisdicción en el Mar Báltico, las Actas de Asambleas de la Liga Hanseática y de Castellano, origen del Derecho Mercantil, en Consulado del Mar, cuya primera redacción se estima fué del Siglo XVI, que regulaban la práctica contable y los libros de contabilidad, entre otros los siguientes:

Que el registro de las operaciones consumadas se hicieran de acuerdo con el orden progresivo de fechas.

Que en los libros de contabilidad no se dejaran blancos entre partidas.

Que se hiciera mención del documento por el que se hubiera otorgado la operación.

Que dentro de determinadas condiciones los libros de contabilidad pudieran hacer fe en los juicios.

## EDAD MODERNA

En la edad moderna (1453 hasta la Revolución Francesa), del Siglo VIII al XII, Europa Central se encontraba en plena época feudal. A parte de los comerciantes nómadas, la práctica contable era llevada por escribanos a las órdenes de los Señores feudales, quienes no consideraban varonil ni propio dedicarse a tales menesteres. Pero al comenzar el Siglo XVI, alborada del Renacimiento, la actividad contable entra en una etapa de gran auge, tanto académico, como profesional. Su indispensable información es requerida por los sectores sociales más importantes y por doquier que la civilización se expandió, nuestra disciplina hacía acto de presencia, llenando plenamente su función.

En 1790, Carlos Manuel IV, por esta época Rey del Piamonte, manda reorganizar la profesión de contador Público bajo la base de ser únicamente el profesional autorizado, la persona clasificada para ejercer dicha actividad.

En 1805, Napoleón, establece como requisito indispensable, que toda persona que quiera practicar la profesión contable deberá pasar un severo examen después de haber trabajado con algún profesional autorizado por cierto tiempo.

## EDAD CONTEMPORANEA

En la edad contemporánea (1789 hasta nuestros días), a finales del Siglo XVIII, predomina el pensamiento liberal y se inicia la libertad económica. El Código de Napoleón (1808) que forma un cuerpo jurídico uniforme daba las bases para un mercado estable, garantía indispensable para el gran resurgimiento comercial.

Al comenzar el Siglo XIX, la soberanía política se consideró patrimonio del pueblo. La burguesía de comerciantes era ya opulenta, y el proceso industrial comenzaba su carrera de éxito. Fue a partir de esta época, cuando la contabilidad, comienza a sufrir modificaciones de fon-

do y de forma, que bajo el nombre de "Principios de Contabilidad" aún hoy se continúan acrecentando, particularmente referidos a problemas de fondo.

Francia, inicia esta reforma al confiar al célebre contador parisino Count Mollier la completa reestructuración contable de las finanzas francesas, debido al cambio del concepto de Contabilidad Real, al nacer la democracia y con ella la intervención ciudadana en las finanzas públicas.

En Italia, en 1883 entró en vigor el Código Mercantil, que regula la práctica contable. Antes, en Abril 22 de 1869, aprobó la contabilidad del Reino por partida doble, cuya vigencia fué suspendida en el mismo año por considerar que la contabilidad oficial no debía llevarse por el sistema de partida doble.

En Alemania, en 1900, se promulga un nuevo Código Mercantil que regula la actividad contable en forma pormenorizada.

## **CAPITULO II**

### **BREVE RESEÑA HISTORICA DE LAS NORMAS JURIDICAS SOBRE EL EJERCICIO DE LA PROFESION DE CONTADORES**

#### **EN ESPAÑA**

Por Real Cédula, en Madrid a 8 de Marzo de 1678, dispuso el Rey Felipe IV, que los Contadores Generales de Tributos fuesen obligados a presentar las cuentas de cargo y data (Debe y Haber), cada dos años, al Real Tribunal de Cuentas, en los términos y forma que se les había prevenido.

#### **EN INGLATERRA**

En 1844, se determinó que un profesional de la contabilidad que operase independientemente, debería examinar y certificar los reportes financieros de toda empresa por acciones que tuviese la forma de responsabilidad limitada. En 1862, se recomendó a todo tipo de empresa por acciones, y, en 1900, se convirtió en requisito legal.

#### **EN AMERICA**

Uruguay y Argentina, fueron países que regularon la Contaduría Pública, por primera vez; Uruguay en 1825; y Argentina en 1836.

En Estados Unidos de Norteamérica, en 1881, la Universidad de Pennsylvania, enseñó contabilidad como técnica académica.

En 1887, surge la agrupación profesional que se organizó con el nombre de American Association Of Public Accountants, entidad que si no es la más antigua, sí ha sido la que más se ha preocupado por el adelanto técnico de la Contaduría pública. En este año, la Comisión de Comercio Internacional, proveyó las reglas que uniformaron las prácticas contables y su revisión.

En 1896, el Estado de New York, otorga reconocimiento legal a la profesión de Contador Público.

En 1917, se creó el Instituto Americano de Contadores de Estados Unidos, heredero de la antigua Asociación, publicándose las primeras reglas a que debían sujetarse sus miembros para la certificación de balances y adoptó un Código de Ética Profesional.

En 1929, la Comisión Federal de Bolsa e Inversiones, determinó la necesidad de la certificación por contador público. Se consideró prudente que todo informe contable, más que una certificación, constituya un simple juicio y se adoptó la fórmula... "en nuestra opinión", para salvaguardar la responsabilidad profesional de posibles lesiones surgidas con motivo de certificaciones, que en adelante se denominaron Dictámenes.

En México, en 1905, se crea la carrera de Contador de Comercio. En 1907, Fernando Díaz Barroso, sustentó el primer examen profesional para optar el título de Contador Público Titulado.

En 1944, se expide la Ley Reglamentaria que establece que la profesión de Contador, requería título para su ejercicio. El 30 de Diciembre de 1947, se expide la Ley Federal de Ingresos Mercantiles, obligando a los Contadores Públicos a hacer constar en la declaración anual que dicho impuesto había sido completamente cubierto. En Abril 30 de 1959, el Ejecutivo, expide un decreto creando un nuevo organismo dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la función expresa de vigilar e investigar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y se le dió el nombre de Auditoría Fiscal Federal a cargo de un Contador Público Titulado, cuerpo legal tan discutido y protestado por abogados que dudaban de su constitucionalidad y de los causantes por las nuevas obligaciones impuestas. (A partir de tal organismo, se estableció en México la Opinión Tributaria por Contador Público. Algo parecido se establecerá en Colombia en 1983).



### CAPITULO III

#### REGLAMENTACION DE LA CONTABILIDAD EN COLOMBIA

La reglamentación de la contabilidad en nuestro país, la encontramos en el primer Código de Comercio, (1853) derogado por el Código de 1887, y éste a su vez, por el nuevo Código de Comercio, que actualmente rige.

Antes, en la época Colonial, la obligación de llevar contabilidad, se regía por las ordenanzas de Bilbao, que rigieron desde 1838 hasta mucho después de la independencia por mandato de la Constitución de 1821, que en definitiva fueron derogados en 1853, por el primer Código de Comercio.

Desde la época de los conquistadores hasta 1931, no existió Ley alguna que, en forma específica, se refiriera a la reglamentación de la profesión de contador.

### CAPITULO IV

#### PRIMER INTENTO DE REGLAMENTACION DE LA PROFESION DE CONTADOR EN COLOMBIA

La primera Ley, que se tenga noticia, referente al intento de reglamentar la profesión, fue la 58 de 1931, que en su Artículo 46 decía: "Autorícese a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la institución de los Contadores Juramentados, cuyas principales funciones serán las siguientes:

1o. "Revisar los balances y los libros de contabilidad de las Sociedades anónimas en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia"

2o. Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las Sociedades Anónimas en liquidación o en quiebra.

3o. Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieran conocimientos técnicos especiales, y desempeñar las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos les fije la Superintendencia de Sociedades Anónimas.

PARÁGRAFO: La Superintendencia fijará los emolumentos ú hono-



rarios que en cada caso tengan derecho los contadores, los cuales serán pagados por las entidades interesadas”.

### VIGENCIA DE LA LEY 58 DE 1931

La Ley 58, no entró en vigencia inmediatamente. Fue suspendida y hubo necesidad de dictar otra Ley, la 18 de 1936, que en su Artículo 15 disponía que la Ley 58 entraría en vigencia el 1o. de Septiembre de 1937, si para esa fecha no se hubiera dictado una ley nueva referente a la creación de la Superintendencia de Sociedades.

### REGLAMENTACION DE LA LEY 58 DE 1931

Con base en el Artículo 46 de la Ley 58, el Gobierno Nacional dictó el Decreto 1357/ de 1941, el cual creó la Institución de los Contadores Juramentados, formada por contadores profesionales que hubieren obtenido el título de Contador Juramentado expedido por la citada Superintendencia, para lo cual se debía poseer título de Contador de la Universidad Nacional, de Universidades ó Colegios particulares autorizados por el Gobierno, y sus títulos fueren refrendados por el Ministerio de Educación Nacional y acreditar experiencia no inferior a 5 años, así como honorabilidad profesional y solvencia moral intachable.

El Artículo 5o. disponía:

“Para obtener el título de Contador Juramentado, requiérese la condición de ser ciudadano colombiano en ejercicio”.

El Artículo 5o fué demandado ante la Corte, con el siguiente argumento:

“Esa disposición viola de manera directa y flagrante el Artículo 10 de la Constitución (hoy artículo 11), además de que excede claramente la potestad reglamentaria. Dicha disposición constitucional conagra la igualdad jurídica y civil de los extranjeros en Colombia, la cual sólo puede ser condicionada o limitada por la Ley y únicamente por razones de orden público. Como el ejercicio de una profesión liberal no constituye un derecho político, sino un derecho civil o una actividad lícita de trabajo que la misma constitución protege...”. La corte anuló el citado Artículo, en sentencia que se comenta más adelante.

## **FACULTAD PARA CERTIFICAR ESTADOS FINANCIEROS**

El numeral 7o. del Artículo 17 del Decreto 1357 de 1941, facultaba a los contadores juramentados para expedir certificaciones o atestaciones sobre estados financieros, declaraciones de impuestos, balances, etc.

## **SANCIONES POR EJERCICIO ILEGAL DE LA PROFESION**

Se imponía una caución de \$5000.- que debía prestar el contador al posesionarse del cargo y antes de empezar a ejercerlo para garantizar los daños o perjuicios que pudiera ocasionar a terceros por deficiencia en el desempeño de su cargo.

## **INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 46 DE LA LEY 58 DE 1931**

El Artículo 46 de la Ley 58, y su Decreto Reglamentario fueron acusados ante la Corte Suprema de Justicia porque violaban, entre otros, el Artículo 38 de la Constitución de 1936, hoy Artículo 39, entre otras, por la siguiente razón:

La norma constitucional atribuye a la Ley la facultad de reglamentar las profesiones liberales. La Ley delegó en la Superintendencia de Sociedades, la facultad de reglamentar la Profesión de Contador Juramentado, lo cual violaba el precepto constitucional. La Corte declaró inexecutable el Artículo 46 de la Ley 58 de 1931 y con él el Decreto Reglamentario, según Sentencia de Marzo 2 de 1943.

Existiendo el antecedente anterior, no se explica cómo 18 años después, la Ley 145 de 1960, vuelve a incurrir en vicios similares de inconstitucionalidad, al facultar a la Junta Central de Contadores y al Ministerio de Educación Nacional para expedir el Código de ética de los Contadores, que fué declarado inexecutable por la misma razón que el Art. 46 de la Ley 58 de 1931.

## **CAPITULO V**

### **LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1935, ESTABLECE SANCIONES A CONTADORES, EN ASUNTOS FISCALES**

En el año de 1936, por primera vez en la historia jurídica colombiana, el Artículo 129 del Decreto Reglamentario 818 de 1936, el cual

reglamenta la Ley 78/35, establece sanciones a los contadores que elaboren inventarios falsos, para fines fiscales, en los siguientes términos:

“Los que no llevaren los libros e inventarios prescritos en este Decreto, o llevaren estos últimos en forma distinta de la ordenada, pagarán una multa de diez pesos (\$10.-) a quinientos pesos (\$500.-) que podrá ser impuesta por los empleados liquidadores al verificar la liquidación de la renta o del patrimonio gravable”.

“En igual pena incurrirán los contadores, tenedores de libros o encargados de la contabilidad, y los peritos o testigos que autoricen inventarios falsos, y las Oficinas de Hacienda, se abstendrán en el futuro de aceptar declaraciones y certificaciones hechas por dichas personas”. La sanción anterior, establecida hace 47 años, es similar a la establecida en el Artículo 90 de la Ley 9/83.

Las sanciones anteriores se aplicaban, sin perjuicio de las establecidas en el Código de Comercio y de las que correspondieran por los delitos comunes que resultaran de las falsedades cometidas en los libros de un contribuyente.

El Consejo de Estado, anuló el primer inciso del Artículo 129 del D.R. 818 de 1936, referente a las multas pecuniarias, por ilegal.

## RESTABLECIMIENTO DE LA SANCION A LOS CONTADORES

El sentir del Gobierno, de aquel entonces, era mantener las sanciones a los contadores, y en uso de las facultades extraordinarias conferidas por el Artículo 16 de la Ley 128 de 1941, en Febrero 28 de 1942, dicta el Decreto 554, y en su artículo 53 dispuso:

“Los Contadores, Auditores o Revisores Fiscales que llevaren o permitieren llevar contabilidades que se demuestran inexactas por cualquier motivo o que elaboren o autorizaren balances, estados de ganancias y pérdidas y declaraciones de renta inexactas, sufrirá: una multa hasta de mil (\$1.000,00) y la inhabilitación de su profesión por un término hasta de cinco años, según la gravedad del hecho.

Las sanciones a que se refiere este Artículo, eran impuestas por resoluciones motivadas de la Jefatura de Renta e Impuestos Nacionales. Contra tales providencias, los interesados podían interponer el recurso de apelación pero ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dentro de los cinco días siguientes a su notificación.

Obsérvese que en 1942, a los funcionarios de impuestos se les otorgó la facultad de sancionar a los Contadores Públicos, en términos similares a los consagrados en la Ley 9o. de 1983.

Las normas de aquel entonces, en lo referente a la actuación profesional del contador para efectos fiscales, eran potestativas, que el no ejercerlas evitaba la sanción.

## CAPITULO VI

### SEGUNDA REGLAMENTACION DEL EJERCICIO PROFESIONAL

Desde el año 1942 hasta 1956, no se observan cambios legislativos referentes a la profesión de Contador.

En Septiembre 18 de 1956, mediante Decreto Legislativo 2373 dictado, con base en el Decreto 3518 de Noviembre 9 de 1949, por el cual se declaró turbado el orden público y en estado de sitio todo el territorio nacional; es decir, por decreto de estado de sitio, se reglamentó nuevamente la profesión de contador, señalando requisitos, condiciones, sanciones, deberes y obligaciones.

Establece dos categorías de contadores: Los inscritos, no podían dar fé pública, y los Contadores Públicos, facultados para dar fé pública.

#### FACULTAD DISCRECIONAL DE CERTIFICAR BALANCES PARA EFECTOS FISCALES

El ordinal 2o. del Artículo 6o. del D. L. 2373/51 disponía:

“Se requerirá haber sido inscrito como contador juramentado, conforme a los artículos anteriores, para todas aquellas actividades en que las Leyes exijan dicha condición, y especialmente en las siguientes:

1o. - . . .

2o. - Para certificar balances anexos a declaraciones de renta y patrimonio de personas naturales o jurídicas, cuya renta bruta sea de trescientos mil pesos (\$300.000.00) a un millón de pesos (\$1.000.000.00) a menos que se trate de sociedades cuyo revisor o auditor sea contador inscrito. . .”

Por su parte el Artículo 13 del mismo Decreto prescribía:

“Será necesario la autorización o firma de un contador público, para actos o documentos en que las Leyes exijan dichos requisitos y especialmente para los siguientes:

1o. — Para los balances anexos a la declaración de renta y patrimonio de personas naturales o jurídicas, cuya renta bruta exceda de un millón de pesos (\$1.000.000.00) . . .”.

Si las cifras de 1956 las traemos a valores actuales, en el supuesto de una devaluación promedio del 20<sup>o</sup>/o anual, tendríamos que los citados valores hoy harían referencia a contribuyentes que en 1983, obtuvieran una utilidad bruta o ingresos netos, si fueren servicios, de \$ 34 a 137 millones. Tratándose de ventas de mercancías (asumiendo una utilidad bruta promedio del 40<sup>o</sup>/o del precio de venta), tendríamos que la presentación de balances certificados por contador inscrito, se refería a contribuyentes con ventas, a valores actuales, de 86 a 344 millones anuales.

## **INHABILIDADES PARA CERTIFICAR BALANCES DEL CONYUGE Y FAMILIARES**

A los Contadores inscritos y públicos les era prohibido expresamente certificar balances de su cónyuge o de sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad y de compañías o instituciones cuyos representantes legales estuvieren ligados por los mismos vínculos de parentesco.

La certificación de balances, anexos a la declaración de renta, se refería a todos los contribuyentes, llevaran o no contabilidad.

## **CAPITULO VII**

### **TERCERA REGLAMENTACION DEL EJERCICIO PROFESIONAL**

Cae la dictadura y sube al poder la Junta Militar de Gobierno. En su mandato se dictaron los Decretos Legislativos 0025 de Febrero 8 de 1957 y 0099 de Marzo 28 de 1958, ambos bajo el régimen de estado de sitio que sigue vigente, para modificar y complementar el D. L. 2373 de

1956, los cuales no agregaron nada referente a la actuación profesional del Contador.

Viene el acuerdo político del Frente Nacional y el régimen democrático se restablece a partir del 7 de Agosto de 1958, con la presidencia del Doctor Alberto Lleras Camargo.

El 15 de Diciembre de 1960, el Congreso de la República, expide la Ley 145 de 1960, que el Presidente de la República sanciona el 30 del mismo mes, mediante la cual se reglamenta por tercera vez, la profesión de Contador Público, Ley que nos rige actualmente.

La nueva Ley derogó expresamente el D. L. 2373 de 1956, y con él la facultad de certificar balances anexos a la Declaración de Renta, pues la nueva Ley nada contempló sobre el particular.

## CAPITULO VIII

### LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1960, RESTABLECE SANCION A LOS CONTADORES

El Artículo 133 del D. E. 1651 de 1961, dispuso:

“Los contadores, auditores o revisores fiscales que lleven o permitan llevar contabilidades, o que elaboren o autoricen balances, estados de ganancias y pérdidas y copias de asientos contables que se demuestren que son inexactos por cualquier aspecto; o que autoricen o intervengan en la elaboración de declaraciones de renta y patrimonio que resulten inexactas por no corresponder a los datos de la contabilidad, incurrirán en la sanción establecida en el Artículo 20 de la Ley 145 de 1960”.

“La sanción prevista en este artículo será impuesta por la Junta Central de Contadores con base en los documentos que les sean enviados por los Administradores o el Jefe de la División de Impuestos Nacionales, y en las pruebas que se produzcan en la correspondiente investigación.

Esta norma viene del Artículo 53 del Decreto 554 de 1942, pero no ha tenido aplicación práctica en los últimos 20 años, por no existir la obligación legal de presentar declaraciones de renta con balances certificados o firmados por contadores públicos. Todas las normas

hasta 1981, habían consagrado una facultad potestativa o discrecional que los contribuyentes y contadores no ejercieron, para evitar ser sancionados.

## CAPITULO IX

### LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1974, ESTABLECE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONTADOR EN ASUNTOS FISCALES

En renta, la reforma tributaria de 1974, no adicionó nada distinto a las sanciones previstas en el Artículo 133 del D. L. 1651 de 1961.

En ventas, el Artículo 26 del D. R. 2815 de 1974, con base en el Artículo 293 del Código de Comercio, dispuso:

“De conformidad con el Artículo 293 del Código de Comercio tanto los administradores y funcionarios directivos, como los revisores fiscales y contadores que suscriban declaraciones de ventas serán solidariamente responsables tanto del mayor impuesto que resulte con motivo de liquidaciones oficiales como de las sanciones correspondientes, sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar”.

“Cuando quiera que por un acto de la Administración, liquidación o resolución, debidamente ejecutoriado, haya sido declarada una inexactitud en la Declaración y el hecho constitutivo de la misma haya surgido de una relación suscrita por un Revisor Fiscal o por Contadores Públicos, el Jefe de la Sección respectiva, deberá so pena de incurrir en causal de mala conducta, comunicar tal hecho a la Superintendencia de Sociedades, a la Superintendencia Bancaria o la Junta Central de Contadores, según el caso, para los fines legales a que haya lugar, adjuntando al oficio copia de los documentos respectivos”.

Por su parte el Artículo 293 del Código de Comercio, dice:

“Los administradores y funcionarios directivos, los revisores fiscales y los contadores que suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificados discordantes con la realidad contable, serán sancionados en la forma prevista en el Artículo 238 del Código Penal. (Artículo 221 del nuevo Código Penal).

Si hubiere falsedades en documentos privados con perjuicio a los



asociados o de terceros, se aplicará el Artículo 240 del mismo Código. (Art. 221 del nuevo Código Penal).

Si las afirmaciones falsas estuvieran destinadas a servir de pruebas se aplicará el Artículo 236 ibidem (Art. 221 del nuevo Código Penal).

Quienes aparezcan comprometidos en los hechos contemplados en este Artículo, serán solidariamente responsables de los perjuicios sufridos por los asociados o por terceros". En este mismo sentido se pronuncia el Artículo 157 del mismo Código.

### **DEROGADA LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONTADOR EN ASUNTOS FISCALES**

La responsabilidad solidaria del Contador, para el caso de la Declaración de Ventas, contempla en el Artículo 26 del D.R. 2815/74, en mi opinión, está tácitamente derogada por los Artículos 1o., 2o., y 3o de la Ley 52 de 1977, que determina en forma taxativa las personas que responden con el contribuyente por el pago del tributo de la obligación sustancial. En este caso, el Artículo 3o. de la Ley 52/77, prima sobre el Art. 293 del Código de Comercio, por ser Ley especial aplicable a la declaración de renta y ventas, que prima sobre la norma general, y además, es posterior.

Lo anterior significa que la responsabilidad del contador, referente a mayores impuestos originados en inexactitudes de las declaraciones de ventas, hoy no existe. El contador que incurra en inexactitudes, falsedades o fraudes, será sancionado disciplinariamente y penalmente como se analizará más adelante. La responsabilidad del contador público se aplica solo en los asuntos contemplados en el Código de Comercio, pero no en cuestiones tributarias según lo determinado por la Ley 52 de 1977.

## **CAPITULO X**

### **LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1982 IMPONE NUEVAS RESPONSABILIDADES AL CONTADOR**

El Señor Presidente de la República, con base en el Artículo 122 de la Constitución Nacional, dictó el Decreto Legislativo 3742 de Diciembre 23 de 1982, mediante el cual declaró el estado de emergencia e-

conómica en todo el territorio nacional, por el término de cincuenta días. En desarrollo del decreto de emergencia, el Señor Presidente de la República, dictó entre otros, el Decreto 3803 de Diciembre 30 de 1982, por el cual se introdujeron cambios en el procedimiento tributario, referente a los tributos administrados por el Director General de Impuestos Nacionales, con el fin de reprimir los brotes de evasión y elusión de impuestos.

Por primera vez en el País, se establece la obligación legal para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, de presentar la declaración tributaria firmada por contador. Es decir, se involucra al proceso tributario al Contador Público. En efecto, el numeral 4) del Artículo 1o del D.L. 3803/82, dice:

“La declaración tributaria deberá contener:

- 1o. ....
- 2o. ....
- 3o. ....

4o.-En las condiciones y cuantías que determine el reglamento, la firma del Contador o Revisor Fiscal, cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad”.

Los Decretos Legislativos, dictados con base en el Artículo 122 de la Constitución, carecen de exposición de motivos, razón por la cual, en principio, no se conocía el alcance del numeral 4). Todo indica que el término “condiciones” se refería a la forma como el contador debía proceder y la responsabilidad de su actuación. El alcance de la norma, en buena parte, fué aclarada por el Señor Presidente de la República, en el discurso que pronunció al instalar las sesiones extras del Congreso de la República, que se ocuparía de la revisión política de los decretos dictados bajo el estado de emergencia económica, cuando dijo:

“Declaración Tributaria. Se organiza la declaración tributaria como un todo coherente, y se vincula a la misma la atestación de Contador Público para aquellos contribuyentes con un alto volumen de operaciones.

En esta materia se da un paso adelante, que permitirá simplificar la declaración eliminando de la misma una serie de anexos; cuando sea certificada por Contador Público”.

Las palabras del Señor Presidente, señalaban el alcance del numeral 4) del Artículo 1o. del Decreto en mención, en los siguientes términos:

a) La obligación sería para contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, con alto volumen de operaciones.

b) La firma del contador simplificaría la declaración al eliminar una serie de anexos.

c) El Decreto Reglamentario indicaría las cuantías, los anexos que se eliminarían y las condiciones, referentes a la actuación del contador, que no se conocieron porque el decreto no se dictó.

## CAPITULO XI

### REVISION CONSTITUCIONAL DEL NUMERAL 4o. DEL ARTICULO 1o. D.L. 3803/82

La Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de la facultad constitucional, revisó el numeral 4) en mención y en el fallo dijo:

... “Pero en el análisis detallado de la normatividad de este Decreto la Corte advierte que hay disposición integral parcialmente inconstitucional, así:

a) Encuentra la Corte, que todas aquellas disposiciones en las cuales el Gobierno defiere a los reglamentos, o a una determinación posterior al plazo señalado para ejercer las facultades de emergencia son inconstitucionales, porque o están transfiriendo indebidamente materias que son propias de la Ley a una regulación de naturaleza administrativa, como son los actos fundados en la potestad reglamentaria que al Presidente de la República atribuye el ordinal 3o. del Artículo 120 de la Constitución o implican una autoprórroga de las facultades de la emergencia para su desarrollo posterior, lo cual también es contrario al artículo 122 en el aspecto de la temporalidad de los poderes excepcionales”.

“Tal tacha afecta a las siguientes disposiciones:

“En el ordinal cuarto la expresión “en las condiciones y cuantías que determine el reglamento.

Después de la sentencia de inconstitucionalidad parcial, el ordinal 4) quedó así:

“4o.- La firma del Contador o Revisor Fiscal, cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad”. Es decir, que la obligación se extendió a todos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, sin excepción, lo cual produjo la natural preocupación en-

tre los contribuyentes y contadores, que vino a disiparse con la expedición del Decreto 1023 de Abril 11 de 1983.

## CAPITULO XII

### INTENTO DE IMPONER LA OPINION TRIBUTARIA POR CONTADOR PUBLICO

El Gobierno, utilizando el Artículo 122 de la Constitución trató de implantar en el País, la denominada "Opinión Tributaria por Contador Público", existente en otros países.

En Colombia, la "Opinión Tributaria por Contador Público", fue analizada y en principio recomendada al Gobierno Nacional, por las Terceras Jornadas de Derecho Tributario, realizadas en Bogotá, en 1979, en cuyo debate participaron gran número de contadores públicos, entre ellos el que habla, conclusión que me permito transcribir textualmente, así:

"Undécima. Con el fin de simplificar la declaración de renta de los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad como para los que los lleven voluntariamente, y para disminuir los costos del control tributario y en consecuencia la evasión fiscal, sugerimos complementar las normas existentes con el mecanismo opcional, que hemos denominado "Opinión Tributaria por Contador Público". Este mecanismo se autorizaría gradualmente, iniciándose por ejemplo con los contribuyentes vigilados directamente por el Estado".

"Consiste en escoger entre presentar sus declaraciones de renta en la forma que la Ley actual ordena o presentar únicamente el formulario de la declaración de renta con su liquidación privada, los estados financieros correspondientes al período gravable en cuestión, la conciliación entre la renta y patrimonio fiscal y comercial, respectivamente, y la revaluación de activos".

"Los contribuyentes que optaren por la segunda alternativa, con una antelación suficiente a la terminación del año fiscal deberán solicitar al Estado conjuntamente con el Contador Público a dar la "Opinión Tributaria", la autorización para presentar ésta sobre la razonabilidad de las cifras de la declaración de renta por el año gravable en cuestión, en reemplazo de la declaración de renta tradicional, tal solicitud obliga al contribuyente al mecanismo descrito, a menos que el Estado la deniegue".

“La Ley señalará los requisitos y condiciones que debe reunir el Contador dentro de las cuales estarán la prueba de su matrícula, de su experiencia y conocimientos contables y tributarios, y de ética profesional”.

“El Estado aprobará o desechará tal solicitud dentro del mes siguiente a la presentación, y en caso de no pronunciarse dentro del mismo, la solicitud se entenderá aprobada”.

“Obtenida la aprobación expresa o tácita por parte del gobierno, el Contador Público signatario de la solicitud atrás citada, estará en la obligación de presentar en determinado tiempo la “Opinión Tributaria” sobre las bases gravables y tributos establecidos en la declaración de renta presentada por el contribuyente”.

“En la “Opinión Tributaria” que se propone, un Contador Público independiente manifiesta su concepto sobre la razonabilidad de las cifras de la declaración de renta, informando los procedimientos y pruebas que sirvieron de base para dar su concepto, explicando las diferencias entre las cifras de la declaración de renta y las que debía contener”.

“La Ley señalará un mínimo de procedimiento y de pruebas que se deben practicar para emitir la “Opinión Tributaria”, como también las informaciones que se deben acompañar a tal documento.

“La “Opinión Tributaria”, se entiende sin perjuicio de las facultades de investigación y verificación de las Oficinas de Impuestos, las cuales pueden requerir al Contador Público que la emitió para que la sustente mediante los documentos en que se fundó”.

“Cuando el Contador Público que haya emitido una “Opinión Tributaria” llegue a conocer hechos que la afectan, está en la obligación de informar a las autoridades tributarias, y al contribuyente, so pena de las sanciones aplicables”.

“Las faltas en que incurriera el Contador Público que se haya obligado con una “Opinión Tributaria”, tales como su no presentación, o la presentación deficiente del mismo, o el desechamiento de la “Opinión Tributaria” serían sancionadas de acuerdo con la Ley; las autoridades fiscales estarán en la obligación de informar a los organismos competentes”.

“Para implementar el mecanismo descrito, consideremos que el Estado debe consultar con los organismo o agremiaciones privados interesados en los asuntos fiscales de la Nación”.

Puede observarse que las palabras del Señor Presidente de la República, en su informe al Congreso, coincide con la esencia de la conclusión anteriormente citada.

Lo extraño de todo esto, fue el desconocimiento total de los gremios de la Profesión que no fueron consultados como se sugería en la conclusión. Quizá porque se dejaba al decreto reglamentario, fijar, en fecha posterior, las condiciones, hecho que la Corte no permitió.

### CAPITULO XIII

#### SANCIONES AL CONTADOR QUE FIRME DECLARACIONES TRIBUTARIAS

El Decreto previó que la obligación de firmar la declaración tributaria por Contador o Revisor Fiscal, debía estar rodeada de la máxima seriedad y responsabilidad, y era necesario imponer drásticas sanciones.

Los Artículos 53, 54 y 55 del D.L. 3803 de Diciembre 30 de 1982, establecían las siguientes sanciones:

- a) Escarnio Público, mediante la publicación en un periódico de circulación nacional, los nombres de los contadores sancionados.
- b) Suspensión temporal o definitiva de la FACULTAD de firmar declaraciones tributarias y pruebas con destino a las Oficinas de Impuestos y avisos a la Junta Central de Contadores para los fines de suspensión o cancelación de la matrícula profesional.
- c) Creación de un Comité, formado por funcionarios de impuestos, encargados de sancionar a los contadores.

#### IMPUGNACION DE LOS ARTICULOS 53, 54 Y 55 DEL D.L. 3803/82

Con base en la facultad conferida por el Artículo 214 de la Constitución Nacional, cualquier ciudadano puede impugnar o defender los decretos dictados con base en el Artículo 122 de la Constitución, presente impugnación contra la totalidad de los artículos 53, 54 y 55 por considerarlos inconstitucionales.

La Corte dijo: El ciudadano Isidoro Arévalo Buitrago, presenta memorial de impugnación y "Solicita la inexecutablez de los Artículos 53, 54 y 55 del Decreto 3803, mediante estas apreciaciones:

“Tales normas violan los Artículos 26, 39, 58, 61 y 122 de la Carta. “El Artículo 53 que modifica los Artículo 19 y 20 de la Ley 45 de 1960 sobre sanciones a los Contadores Públicos, con detrimento del Artículo 122 de la Constitución Nacional, porque nada tiene que ver con la emergencia económica, y además de los Artículos 26, 39, 58 y 61 del mismo estatuto. El Artículo 54 del Decreto que examina limita el derecho de defensa del Contador, “al reducir a una instancia, en la vía gubernativa, la oportunidad para defenderse y probar sus actos”, al limitar su defensa al recurso de reposición y sustituir para tales efectos a la Junta Central de Contadores, sin facultad para hacerlo y con lesión de los principios del debido proceso y del derecho de defensa consagrados en el Art. 26 de la Carta, así como de las normas contenidas en los Artículos 122, 39, 58 y 61 de la misma”.

“El Artículo 55 del Decreto 3803 también elimina el derecho de defensa del contador y resulta inconstitucional por las mismas razones”.

El fallo fué proferido según Sentencia de Marzo 3 de 1983, (Exp. 1020 (120-E) en los siguientes términos:

“PRIMERO.- Declarar inexecutable en su totalidad los Artículos 53, 54 y 55 ....”.

En esta forma dejaron de regir los artículos que establecían drásticas sanciones a los contadores.

#### CAPITULO XIV

##### MODIFICACION DE LAS SANCIONES Y PROCEDIMIENTO PARA APLICARLOS

La Corte aún no se había pronunciado sobre el Decreto 3803, cuando el Gobierno advirtió que el procedimiento no garantizaba el derecho de defensa del Contador, procedió a expedir el Decreto Legislativo 398 de Febrero 10 de 1983, que subrogó en su totalidad los Artículos 53, 54 y 55.

El nuevo decreto en lo esencial dispuso lo siguiente:

- a) Mantiene los motivos y la cuantía de la multa.
- b) Elimina el escarnio público.
- c) Siguen los funcionarios de impuestos con la facultad de sancio-



nar a los Contadores.

d) Se establece un procedimiento para garantizar el derecho de defensa del contador.

### IMPUGNACION DE LOS ARTICULOS 21 y 22 DEL D.L. 398 DE 1983

La experiencia que me representó la impugnación contra los artículos del D.L. 3803, me impulsó a impugnar nuevamente los Artículos 21 y 22 del D.L. 398 de 1983, porque si bien es cierto, éstos establecieron un procedimiento para la defensa del contador y fué eliminado el escamio público, seguí considerando que la emergencia económica no podría utilizarse para reglamentar las profesiones liberales, y el debido proceso no estaba plenamente garantizado.

Con relación a los Artículos 21 y 22 del Decreto impugnado, dijo la Corte:

"... Se presentaron impugnaciones sustentadas por los ciudadanos Isidoro Arévalo Buitrago y Héctor Raúl Corchuelo Navarrete. (El Doctor Corchuelo impugnó el Artículo 18 relacionado con la retención en la fuente de las comisiones por transacciones realizadas en Bolsa).

"El primero de tales impugnadores considera que el Artículo 21 del Decreto 398 viola los Artículos 26, 39, 58, 61 y 122 de la Constitución, pues modificó los Artículos 19 y 20 de la Ley 145 de 1960, excediendo las facultades del Artículo 122, porque la reglamentación de la profesión nada tiene que ver con la emergencia económica. Agrega que el contador al ser juzgado y sancionado por comités formados por funcionarios de impuestos no lo es por tribunal competente, ni se observa la plenitud de las formas de cada juicio, según lo exige el Artículo 26 de la Constitución, ni hay garantía de imparcialidad para fallar. Prácticamente, aquellos funcionarios son juez y parte, puesto que son los mismos que directa o indirectamente intervienen en el proceso tributario".

La Corte falló según Sentencia de Abril 12 de 1983, en donde expresó:

"El impugnante Isidoro Arévalo Buitrago tiene la razón al pedir la inexecutable del Artículo 21, pues en el fondo es semejante al Art. 53 del Decreto 3803/82 que modifica y que, por consideraciones similares a las que hace el impugnante, fué declarado inexecutable en la providencia del 3 de Marzo del año en curso. Resuelve...

“Declarar inexecutable por ser contrarios a la constitución las siguientes disposiciones del Decreto 398 de 1983...”

d) Los Artículos ... 21 y 22 en su integridad .. ”

Desaparecía así el segundo y último decreto dictado bajo el estado de emergencia económica que imponía sanciones a los contadores sin observancia del debido proceso.

## CAPITULO XV

### ACUERDO POLITICO PARA CONVERTIR EN LEY, LAS NORMAS DECLARADAS INEXEQUIBLES POR LA CORTE

El Gobierno, previo acuerdo político con los partidos tradicionales, presentó a las Cámaras Legislativas un proyecto de Ley, que contemplaba todas las disposiciones declaradas inexecutable por la Corte, para convertirlas en Ley, porque se consideraban de vital importancia para enderezar las finanzas del País, controlar la evasión y elusión de impuestos.

El Gobierno presentó el Proyecto de Ley, el cual fué convertido en Ley 9 de 1983. En su esencia reprodujo los Artículos 21 y 22 del Decreto 398 de 1983, declarados inexecutable por la Corte, pero mejorados en cuanto el procedimiento para aplicar las sanciones. Los Artículos 70, 71 y 72 del Proyecto, que contemplaban las sanciones a los contadores, se convirtieron en los Artículos 90, 91 y 92 de la Ley 9.

### EXPOSICION DE MOTIVOS

Con relación a los Artículos del Proyecto, dijo el Señor Presidente, en la exposición de motivos:

“Artículo 70, 71 y 72 al involucrarse en la declaración tributaria un nuevo elemento, cual es la firma del contador o revisor fiscal, de dicha obligación surge necesariamente una responsabilidad del contador frente a la Administración Tributaria, la cual se materializa en la atestación que suministra sobre los datos contenidos en la declaración y en las sanciones que deben imponerse cuando se ha incurrido en una inexactitud”.

“Los artículos presuponen que la sanción debe aplicarse únicamente cuando la inexactitud sea de más del 20o/o (Más de la quinta parte) del impuesto determinando en la liquidación privada y en todo caso no sea inferior a \$200.000,00 (en la Ley quedó en \$300.000.00). Se fija un procedimiento previo a su imposición, con el fin de garantizar el derecho de defensa consagrado en la Constitución Nacional. Se establece que el recurso de reposición debe ser fallado por un tribunal integrado por funcionarios de alto nivel de la Administración Tributaria, con el fin de garantizar la pureza y eficiencia del fallo”.

Las modificaciones que le introdujeron en los debates respectivos no revisten ninguna importancia, conservándose el espíritu y objetivos de los Artículos 21 y 22 del D.L. 398, hoy convertido en Ley de la República.

## CAPITULO XVI

### ANALISIS DE LOS ARTICULOS 90, 91 y 92 DE LA LEY DE 1983 FACULTAD DEL CONTADOR PARA FIRMAR DECLARACIONES Y PRUEBAS TRIBUTARIAS

El numeral 4) del Artículo 1o. del D.L. 3803 de 1982 y el Artículo 98 de la Ley 9 de 1983, facultaban al Contador para firmar declaraciones tributarias, para expedir certificaciones y pruebas contables, dándoles categoría de suficientes o de plenas, salvo prueba en contrario.

### SUSPENSION DE LA FACULTAD DE FIRMAR DECLARACIONES Y PRUEBAS TRIBUTARIAS

Cuando la declaración tributaria firmada por Contador, resulte inexacta, y esa inexactitud se origine en los datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá o cancelará la FACULTAD legal del Contador para firmar declaraciones y pruebas tributarias. (Art. 90).

### EFFECTO DE LA SUSPENSION

La suspensión o cancelación de la FACULTAD legal de firmar declaraciones y pruebas tributarias, no significa que necesaria y automáticamente se cancele la matrícula profesional.

Tiene como efecto jurídico, el desconocimiento de la validez de las pruebas para efectos exclusivamente fiscales.

El contador que se le haya suspendido o cancelado la FACULTAD de firmar declaraciones y pruebas tributarias debe abstenerse de firmar tales documentos.

De hacerlo, causará graves perjuicios al contribuyente, y es causal de suspensión o cancelación de la matrícula profesional por violación de las normas sobre ética, aplicables a este caso.

### **NOMBRAMIENTO DEL DELEGADO POR LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES**

La suspensión de la facultad de firmar declaraciones y pruebas tributarias, la impondrá un COMITE integrado por:

El Administrador de Impuestos o su delegado.

El funcionario que dictó la providencia, (subalterno del Administrador).

Un delegado de la Junta Central de Contadores (Dependencia adscrita al Ministerio de Educación Nacional).

El Artículo 15 de la Ley 145 de 1960, señala taxativamente las funciones y atribuciones de la Junta y en ellas no aparece la facultad de poder delegar a uno de sus miembros, en forma casi permanente, en las 29 administraciones que existen en el país para integrar el Comité sancionatorio.

El Ordinal 14 del Artículo 15 dice:

“Las atribuciones que le otorguen nuevas leyes”. La Ley 9, no facultó a la Junta para nombrar delegados que forman parte del Comité sancionatorio.

En mi opinión, la Junta Central no está legalmente facultada para nombrar tal delegado.

De otra parte, el delegado estaría impedido para ejercer sus funciones, según se desprende del siguiente análisis:

El Artículo 2o. del D.L. 1651/61, dispone que la declaración de renta está amparada por la más absoluta reserva y puede ser utilizada

por los funcionarios de Impuestos de la división (Hoy Dirección) de Impuestos Nacionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solamente para el control, recaudo y cobro de los impuestos nacionales.

Según el citado Artículo, la reserva se levanta, además, en los siguientes casos:

a) En sumarios y juicios penales, para buscar pruebas, cuando la autoridad competente así lo decrete en providencia que, en lo pertinente, debe transcribirse en el respectivo oficio o despacho.

b) En los juicios de filiación natural, puede expedirse copias únicamente para solicitar exenciones por personas a cargo o para informar el nombre de la persona que figure como conyuge del contribuyente.

c) En los juicios de ejecuciones fiscales, puede suministrarse informaciones sobre rentas y activos, siempre que en el oficio de solicitud se exprese para qué juicios se solicitan las informaciones, y

d) Cuando el contribuyente, lo autorice por escrito presentado personalmente ante las Oficinas de Impuestos.

El delegado de la Junta Central de Contadores, no es funcionario de la Dirección General de Impuestos Nacionales, sino de una dependencia del Ministerio de Educación Nacional y no está legalmente facultado para examinar el expediente del proceso tributario, cuya pieza principal es la declaración de renta y sus anexos.

Su participación se relacionará directamente con el estudio de la respuesta al requerimiento dada por el Contador y la declaración tributaria del contribuyente, amparada ésta última por la más absoluta reserva que el delegado de la Junta no podrá inspeccionarla so pena de incurrir en extralimitación de funciones.

#### **IMPEDIMENTO DEL COMITE PARA ORDENAR EXHIBICION DE LIBROS DE CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE**

El Artículo 91, facultó al contador para aportar y solicitar pruebas; puede pedir la práctica de la exhibición e inspección a libros de contabilidad con intervención de peritos, o peritazgo.

Considero que el Comité conformado por Funcionarios de Impuestos y por un Delegado de la Junta Central de Contadores, carece de competencia para ordenar la inspección ocular a la contabilidad del contribuyente, porque en este caso se realiza para establecer la responsa-

bilidad del Contador, hecho no contemplado en el Artículo 38 de la Constitución Nacional ni en los Artículos 61 y 63 del Código de Comercio.

### PROCEDIMIENTO PARA APLICAR LA SANCION

El funcionario que dictó la providencia confirmando la inexactitud del contribuyente, si ésta se originó en los datos contables consignados en la declaración, fórmula, por decirlo así, el pliego de cargos al contador o revisor, mediante el envío de un requerimiento.

El requerimiento se notifica enviándolo a la dirección informada por el contador, o, en su defecto, a la dirección de la empresa.

El contador ha podido desvincularse de la empresa, y corre el riesgo de no ser avisado a tiempo. Caso en el cual sería sancionado sin poder defenderse en esta primera etapa.

Lo correcto, es que la notificación se haga personalmente, como lo dispone el Artículo del Código de Procedimiento Civil que dice:

“1. La del auto que le confiere traslado de la demanda al demandado, y en general la que tenga por objeto hacerle saber la primera providencia que dicte en todo proceso” (Subrayo).

### TERMINO PARA APORTAR Y PEDIR PRUEBAS

El Contador o Revisor Fiscal dispone de un mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas (Art. 91).

La Ley no determinó la fecha a partir de la cual se empieza a contar el mes: si a partir de la fecha del requerimiento o el de su notificación. Entendiendo que debe ser a partir de la notificación hecha en debida forma.

Cuando la Ley se refiere a meses, se entiende mes calendario, es decir que incluye días festivos e inhábiles, lo cual, reduce el plazo a 20 días hábiles, y menos, cuando haya festivos entre semana.

### CONTENIDO DEL REQUERIMIENTO ENVIADO AL CONTADOR

La Ley no determinó el contenido del requerimiento de formulación de cargos. Dejó en libertad al funcionario para señalarlos en la

forma que quiera. Sin embargo, una vez formulado el requerimiento, el funcionario no podrá agregar hechos nuevos a los inicialmente contemplados y debe referirse exclusivamente a la inexactitud originada en los datos contables consignados en la declaración tributaria.

Este es el marco que la Ley fijó y el funcionario no puede apartarse de él.

## RESPUESTA AL REQUERIMIENTO Y PRACTICA DE PRUEBAS

El contralor o Revisor Fiscal dispone de un mes (calendario) para responder al requerimiento, aportar y solicitar pruebas. Puede pedir que se practique exhibición e inspección a libros de contabilidad del contribuyente, peritazgos, testimonios y documentos de terceros; invocar como prueba la declaración de renta del contribuyente, con sus anexos, las respuestas a requerimientos ordinarios y especial, etc., todo con el fin de establecer si el contador es responsable o nó.

La Ley no estableció período para la práctica de pruebas, ni remite a otros sistemas de procedimiento. Lo anterior significa, que el contador en muchos casos, podrá ser sancionado sin haber practicado las pruebas solicitadas. Tampoco señaló la Ley, el término dentro del cual, se debe dictar la providencia que impone la sanción al Contador.

## COMUNICACION A LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES

Impuesta la sanción, la Ley dispone comunicar a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes, es decir, para que mediante el procedimiento establecido en el Reglamento Interno, suspenda o cancele la matrícula profesional del Contador o Revisor. La Ley también omitió el término en que tal comunicación deba hacerse.

De otra parte, la comunicación debe cumplir los requisitos establecidos en el Artículo 21 de la Ley 145 de 1960, Artículos 61 y 62 de la Resolución 03 de 1962, por la cual estableció el Reglamento Interno de la Junta y el procedimiento para aplicar sanciones.

## DEMANDA ANTE LOS JUECES PENALES

Si el Comité encuentra que el Contador incurrió en delito contem-



plado en el Código Penal, está en la obligación de poner los hechos en conocimiento de las autoridades competentes. (Art.90).

## RECURSO DE REPOSICION ANTE EL SEGUNDO COMITE

Si el fallo del primer Comité le es adverso, el Contador, puede interponer el Recurso de Reposición ante otro Comité, lo cual es ajeno a lo dispuesto por el Artículo 13 de D.E. 2733 de 1959, que dice:

“Salvo disposición especial en contrario, por la vía gubernativa proceden los siguientes recursos administrativos de carácter nacional:

1o. El de reposición, ante el mismo funcionario administrativo que pronunció la providencia para que se aclare, modifique o revoque.  
2o. El de apelación, ante el inmediato superior, con el mismo objeto”. La Ley 9a, estableció únicamente el recurso de reposición, que se interpondrá dentro de los diez días siguientes a la notificación de la providencia respectiva, ante un nuevo Comité.

La Ley, o se equivocó al llamarlo recurso de reposición, o modificó, para este caso específico, el Artículo 13 del D.E. 2733 de 1959.

En efecto, el recurso de reposición debe interponerse ante el Primer Comité, y el de apelación ante el inmediato superior, según lo usual en el procedimiento administrativo nacional.

El Comité que resolverá el recurso de reposición, según la Ley 9a, está conformado por tres funcionarios de nivel central, que dependen directamente del Director de Impuestos Nacionales.

En el plano jerárquico los Comités estarían en el mismo nivel y el jefe inmediato de ambos es el Director General de Impuestos Nacionales. Esta curiosa mezcla de funcionarios de categoría o jerarquías iguales no garantiza la pureza del fallo. Los Comités están formados así:

El primero por:

1o. El Administrador de Impuestos Nacionales, que depende del Director General de Impuestos Nacionales.

2o. El Funcionario que dictó la providencia que depende del Administrador de Impuestos Nacionales.

3o. El Delegado de la Junta Central de Contadores, cuya parti-

cipación, frente a la actuación del Administrador y su subalterno, es ineficaz, porque no tendrá oportunidad de modificar la decisión que tomen los dos funcionarios.

El Segundo Comité está integrado por tres funcionarios del nivel central, dependientes del Director General de Impuestos, así:

1o. El Jefe de la División de Programación y Control de la Sub-Dirección Jurídica.

2o. El Jefe de la División de Programación y Control de Auditoría de la Sub-Dirección de Determinación de Impuestos, y

3o. El Jefe de la División de Recursos Tributarios, de la Sub-Dirección Jurídica.

Todo esto me lleva a concluir que en la práctica no se cumplirá el deseo del Señor Presidente de la República, cuando expresó:

“Se establece que el recurso de reposición debe ser fallado por un tribunal, integrado por funcionarios de alto nivel de la Administración Tributaria, con el fin de garantizar la pureza y eficiencia del Fallo”.

De otra parte, no debe olvidarse que el Director General de Impuestos Nacionales, por medio de resoluciones, circulares, conceptos, instrucciones y órdenes internas, interpreta las normas tributarias de obligatorio cumplimiento para funcionarios y contribuyentes, muchas de las cuales, con inusitada frecuencia, son anuladas por el Consejo de Estado, por ilegales.

Respecto a lo anterior, en las Quintas Jornadas de Derecho Tributario, dijo el Doctor Eduardo Laverde Toscano, lo siguiente:

“El papel del funcionario sujeto al “yugo” de un poder jerárquico que a riesgo de asumir una sanción debe sacrificar su independencia mental en tanto ésta no contradiga la de su superior”.

### FALLO DEL RECURSO DE REPOSICION

La Ley no fijó plazo dentro del cual debe fallarse el recurso de reposición. Si no es fallado dentro del mes siguiente a su interposición se entiende que fué negado y se agota la vía gubernativa. (Art. 18 D.E. 2733 de 1959).

Vencido el mes, a partir de la fecha de presentación del Re-

curso de Reposición, sino ha sido fallado, el Contador por intermedio de abogado, tiene cuatro meses de plazo para interponer las acciones contencioso administrativas.

### ACTUACION DE LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES FRENTE A LA COMUNICACION QUE SUSPENDE LA FACULTAD AL CONTADOR PARA FIRMAR DECLARACIONES Y PRUEBAS TRIBUTARIAS

Recibida la comunicación, la Junta abrirá el proceso, pero solo podrá actuar, hasta cuando el Consejo de Estado dicte sentencia definitiva de la acción interpuesta por el Contador.

Si el Consejo de Estado, confirma la sanción impuesta por el Comité, la Junta procederá a suspender o cancelar la matrícula profesional, según la gravedad de la falta.

Si la sentencia anula la sanción, la Junta deberá archivar el expediente, por no existir mérito para iniciar la investigación.

Cuando el Contador no acuda ante lo Contencioso Administrativo, porque ha dejado vencer los términos o por cualquier otra razón, la Junta debe iniciar la investigación, porque la providencia dictada por el Comité quedó en firme.

La Junta no podrá suspender o cancelar la matrícula con base en la providencia del Comité. Debe seguir el trámite establecido para la aplicación de sanciones, previa la obtención y clasificación de las pruebas necesarias para establecer el ejercicio ilegal de la profesión de Contador Público (Art. 62 del Reglamento Interno).

En esta etapa el Contador puede pedir a la Junta que practique pruebas entre ellas la de exhibición e inspección a libros de contabilidad del contribuyente con intervención de peritos o peritazgo.

Puede la Junta, ordenar la práctica de esta prueba?  
En mi opinión considero que no, por las siguientes razones:

El Artículo 38 de la Constitución Nacional dice: "Para la tasación de impuestos y para los casos de intervención del Estado, podrá exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás papeles anexos."

Por su parte el Artículo 61 del Código de Comercio, dispone:

Los libros y papeles del comerciante no podrán examinarse por personas distintas a sus propietarios o personas autorizadas para ello, sino para los fines indicados en la Constitución Nacional y mediante orden de autoridad competente”.

“Lo dispuesto en este artículo no restringirá el derecho de inspección que confiere la Ley a los asociados sobre libros y papeles de las compañías comerciales, ni el que corresponda a quienes cumplan funciones de vigilancia o auditoría en las mismas”.

El Artículo 63, del mismo Código dice:

„Los funcionarios de la rama jurisdiccional y ejecutiva del poder público, solamente podrán ordenar de Oficio la presentación o examen de los libros y papeles del comerciante en los casos siguientes:

1o. Para la tasación de los impuestos a fin de verificar la exactitud de las declaraciones (C.N. 38).

2o. Para la vigilancia de los establecimientos de crédito, las sociedades mercantiles y las instituciones de utilidad común.

3o. En investigación de delitos, conforme a las disposiciones del Código de Procedimiento Penal, y

4o. En los procesos civiles conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil”.

De acuerdo con las normas anteriores, la Junta carece de competencia para exigir la exhibición e inspección a libros de contabilidad con intervención de peritos, o el peritazgo.

Contra la Resolución que dicte la Junta Central de Contadores, cabe el Recurso de Apelación, ante el Ministerio de Educación Nacional, en los casos prescritos por el Artículo 21 de la Ley 145 de 1960. El fallo que resuelva el Recurso de Apelación agota la vía gubernativa.

Si el Contador no está de acuerdo con el fallo que decide el Recurso de Apelación, puede interponer las acciones ante lo contencioso administrativo, por intermedio de abogado y dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la providencia que falló el Recurso de Apelación.

#### **EL ARTICULO 90 LEY 9 DE 1983 NO TIPIFICO LA CONDUCTA PUNIBLE**

El Artículo 90 dice:

“Cuando la providencia que agote la vía gubernativa se determine un mayor valor por impuesto del veinte por ciento (20o/o) o más, en relación con el impuesto determinado en la liquidación privada, sin que en ningún caso sea inferior a \$300.000.- y dicho mayor valor se origine **en la inexactitud de los datos contables considerados en la declaración tributaria**, se suspenderá la facultad al Contador o Revisor Fiscal, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria. ... (Subrayo).

Obsérvese que la Ley no tipificó la conducta objeto de sanción, porque no definió qué debe entenderse por inexactitud originada en datos contables.

A falta de definición legal debe tomarse en el sentido natural y obvio que tiene en el habla común y corriente; así pues el diccionario de la Real Academia trae la siguiente definición:

**INEXACTITUD:** Falta de exactitud; no conforme con la verdad.

La inexactitud contemplada en el Artículo 90, puede referirse a dos casos diferentes, así:

1o. Inexactitud por errado traslado de los datos de la contabilidad al formulario de la Declaración (Ej: inversión de números, omisiones, etc). En otras palabras, cuando las cifras consignadas en la Declaración Tributaria y sus anexos no están fielmente tomadas de libros llevados correctamente.

2o. Inexactitud cuando las cifras consignadas en la declaración tributaria, han sido fielmente tomadas de libros, pero la contabilidad contiene inexactitudes originadas en operaciones u omisiones cometidas con culpa o sin ella.

En el primer caso, no será posible sancionar al contador o revisor, en razón a que los libros de contabilidad priman sobre la declaración tributaria, según lo dispuesto por el Art. 78 del D.L. 1651-61, siempre que estén llevados de acuerdo con el Código de Comercio y normas tributarias. Además, porque con ocasión de la respuesta al requerimiento especial deben quedar aclaradas tales diferencias.

En el segundo caso, la conducta dará lugar a la sanción, siempre que se demuestre la culpabilidad del Contador, de acuerdo con lo dispuesto por el Inciso Primero del Artículo 21 del C.P., que dice:

“Nadie podrá ser condenado por un hecho punible, si el resultado

del cual depende la existencia de éste, no es consecuencia de su acción u omisión”.

La inexactitud en la contabilidad, presenta las siguientes modalidades:

- a) Cuando la inexactitud se ha realizado con el concurso del Contador o Revisor que firmó la declaración tributaria.
- b) Cuando se ha llevado a cabo con el concurso de un Contador o Revisor diferente al que firmó la declaración tributaria.
- c) Cuando el Contador que firmó la declaración tributaria, lo hace con base en la contabilidad y en estados financieros dictaminados por firmas de auditoría externa que contiene inexactitudes no detectadas por la auditoría externa, pero sí por los funcionarios de impuestos que practicaron la revisión.
- d) Cuando la contabilidad contiene inexactitudes originadas en documentos aparentemente fidedignos, que respaldan operaciones realizadas por el contribuyente, que el contador consideró auténticos.

Sin mayor esfuerzo, se concluye que la conducta señalada en el punto a), daría lugar a sanción.

En los demás casos, en principio no habría culpabilidad, y de haberla corresponde a los Comités probarla. De lo contrario, no se podrá sancionar al contador, porque la responsabilidad objetiva fue proscrita por el Artículo 50 del C.P., y el Artículo 90 de la Ley 9 de 1983, lo que estableció fue un tipo de responsabilidad objetiva.

#### SI EL CONTRIBUYENTE NO RECURRE, EL CONTADOR NO SERA SANCIONADO

La Ley 9, supeditó la sanción del Contador o Revisor, al resultado de la providencia que agote la vía gubernativa por parte del contribuyente. Este es requerido para que demuestre la realidad de los hechos contenidos en la declaración tributaria, entre ellos, las inexactitudes que observe el funcionario. El contribuyente tiene la opción de responder el requerimiento y de interponer o no los recursos. En caso que le practique liquidación de revisión y lo sanciones por inexacto y resuelve no interponer el recurso de reconsideración, sino pagar la sanción, así la inexactitud se origine en los datos contables, el contador o revisor que firmó la declaración no será sancionado. Solamente lo será cuando se interpongan los recursos y éstos agotan la vía gubernativa. (Art.90).

## RESUMEN DE LOS VACIOS CONSTITUCIONALES DE LOS ARTICULOS 90, 91 y 92 DE LA LEY 9 DE 1983

De acuerdo con el estudio de los citados artículos, encuentro los siguientes vacíos constitucionales, que resumo así:

1o. No se tipificó la conducta punible del Contador. En muchos casos se sancionará al Contador por faltas no cometidas por él; porque se confunden los hechos del Contador con los actos del contribuyente, que tienen modalidad probatoria y penalización diferente.

2o. La notificación del requerimiento al Contador a la dirección de la Empresa, no es la más adecuada. Dicha notificación debe hacerse personalmente, según el Art. 314 del Código de Procedimiento Civil.

3o. No se estableció término, dentro del cual, el primer Comité debe dictar la providencia para sancionar al Contador, ni para enviar la comunicación a la Junta Central de Contadores.

4o. No se estableció un procedimiento adecuado referente al Recurso de Reposición, el cual se interpone ante funcionario distinto de aquel que profirió la providencia, cuya jerarquía superior es discutible.

5o. No se determinó la manera de notificar el fallo que resuelve el Recurso de Reposición, dejando al arbitrio la forma de hacerlo.

6o. No se estableció período probatorio dentro del cual se deben practicar las pruebas pedidas por el Contador o Revisor, que debe tener en cuenta la calidad de la prueba, sus diferentes modalidades y la complejidad para realizarla de acuerdo con la magnitud y volumen de operaciones del contribuyente.

7o. No se establecieron los motivos de impedimento y recusación, aplicable a todo funcionario con facultad de sancionar.

8o. No se determinó cómo operarían los Comités, la forma de tomar sus decisiones ni la manera de resolver las diferencias que surjan entre ellos.

9o. La Ley no remite a otros procedimientos establecidos, para garantizar la pureza del fallo y el derecho de defensa del Contador.

La omisión de la tipificación de la conducta del Contador, objeto de la sanción; y la falta del debido proceso son hechos contrarios a los Artículos 23 y 26 de la Constitución Nacional, razón por la cual me propongo, una vez más, demandarlos ante la Honorable Corte Suprema de Justicia.

### CAPITULO XVII

#### FALSEDAD EN DOCUMENTO PRIVADO Y FRAUDE PROCESAL

En el ejercicio de la profesión, el Contador puede incurrir en deli-



to de falsedad en documento privado, cuando expida certificaciones, autorizaciones, estados financieros y, en general, cualquier documento sobre el cual haya dado fé pública, que sea contrario a la verdad.

Las certificaciones o atestaciones de los contadores son documentos privados que se presumen auténticos por disposición legal. En efecto, el último inciso del numeral 4o, del Artículo 252 del Código de Procedimiento Civil, dice:

**“Se presumen auténticos los libros de comercio debidamente registrados y llevados en legal forma y las firmas de quienes suscriben las pólizas de seguros, títulos de inversión en fondos mutuos y de acciones en sociedades comerciales, bonos emitidos por éstas, efectos negociables, certificados y títulos de almacenes generales de depósito, y los demás documentos privados a los cuales la Ley otorgue tal presunción”**  
(Subrayo)

Los Artículos 1o y 9o de la Ley 145 de 1960 y el Artículo 98 de la Ley 9 de 1983, dispone que las certificaciones o atestaciones expedidas por contadores se presumen ciertas, salvo prueba en contrario.

El Contador que expida certificaciones falsas, incurre en el delito contemplado en el Artículo 221 del Código Penal, que dispone:

**“Falsedad en Documento Privado.- El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de uno (1) a seis (6) años”.**

Igualmente, si el Contador, con ocasión de la respuesta al requerimiento de formulación de cargos o interposición del Recurso de Reposición contra la providencia, mediante la cual se le suspendió la facultad de firmar declaraciones y pruebas tributarias con destino a las Oficinas de Impuestos, presente documento, certificación y en general cualquier otra prueba, que resulte falsa, incurrirá en el delito contemplado en el Art. 182 del Nuevo C.P., que a la letra dice:

**“Fraude Procesal.- El que por cualquier medio fraudulento induzca en error o un empleado oficial para obtener sentencia, resolución o acto administrativo contrario a la Ley, incurrirá en prisión de uno (1) a cinco (5) años”.**

## CAPITULO XVIII

### ESPECTATIVA CREADA POR EL ARTICULO 66 DE LA LEY 9 DE 1983

El citado Artículo facultó al Gobierno para que antes de Diciem-

bre 15 de 1983, reglamento mediante decreto con fuerza de Ley, lo referente a las "condiciones y cuatías para el cumplimiento de la obligación de firmar la declaración tributaria por Contador Público o Revisor Fiscal".

La Contaduría Pública observa natural expectativa por los Requisitos que el Decreto establecerá para la firma o certificación de la declaración tributaria.

Esas condiciones, en términos generales podrán ser:

1o. Calidad del profesional que firme la declaración tributaria. Debe ser independiente, a menos que se trate de revisor fiscal. El Artículo 4o del D.R. 1023 de 1983, dispuso que la declaración de renta debe ir firmada "por un Contador Público, vinculado o no laboralmente a la empresa...".

Al parecer, el criterio del Gobierno es, que el Contador empleado, para efectos fiscales, pueda dar fe pública sobre los actos que realiza. El Gobierno al dictar el Decreto Extraordinario debe tener en cuenta el Art. 1o. inciso 2o. de la Ley 145 de 1960, que expresamente inhabilita al Contador Público dependiente, para tal fin.

2o. Señalamiento de los procedimientos mínimos que el Contador debe cumplir para asegurarse que los datos contenidos en la contabilidad y la declaración tributaria sean razonables.

Algunos iensan, que el Contador se limitará a certificar exclusivamente que las cifras de la declaración han sido fielmente tomadas de libros. De llegarse a imponer tal criterio, se habrá dado un rudo golpe a la contaduría y al ejercicio profesional.

3o. Delimitación de la responsabilidad del Contador que firma la declaración tributaria y forma de probar su actuación, llegado el caso.

4o. Fijación de fechas durante las cuales el Contador puede hacer aclaraciones o modificaciones, después de presentada la declaración de hechos, que se descubran vencido el plazo para adicionar. En este caso, debe permitirse al Contador poner en conocimiento de las Oficinas de Impuestos, cualquier hecho nuevo, así el contribuyente resulte sancionado por inexacto. Esta posibilidad beneficia al Contador que actuó de buena fé y de paso menciona al contribuyente que haya incluido en la contabilidad hechos no ajustados a la realidad.

5o. Señalará los contribuyentes obligados a presentar Declaración Tributaria con firma de Contador y los anexos e informaciones que se eliminarán, para simplificar la Declaración.

## BIBLIOGRAFIA

- Origen y Evolución de la Contabilidad – Ensayo Histórico, Gertz Manero Federico  
Ediciones Trillas - México, 1981
- Constitución Política de Colombia, Comentada - Editorial Temis – Bogotá, 1977
- Nuevo Código Penal, Comentado - Publicaciones Legis Ltda. 1982
- Contaduría Pública, Editor Guillermo A. Rincón Peña,
- Memoria de las Quintas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario – Instituto  
Colombiano de Derecho Tributario – Febrero de 1981.
- Memoria de las Terceras Jornadas Colombianas de Derecho Tributario – Instituto Co-  
lombiano de Derecho Tributario – Febrero de 1979,
- Código Contencioso Administrativo – Comentado – Ortega Torres - Edición Temis,  
1976.
- Nueva Legislación Tributaria - Julio Flórez Velanda - Ediciones F Y P, Bogotá, 1981.
- Introducción al Derecho Mercantil - José Ignacio Narvaez García - Ediciones Bonnet &  
Cía. Bogotá 1976
- Tratado de Ciencia Tributaria, por Manuel A. Alvarado - Ediciones Librería Siglo XX –  
Bogotá y Medellín, 1941.
- Compilación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y Adicionales, Jefatura de  
Rentas e Impuestos Nacionales – Imprenta Nacional, 1951.