

OBLIGACIÓN DE COBRO DE LAS OBLIGACIONES A CARGO DE ENTIDADES PUBLICAS – si afecta negativamente al patrimonio publico el Departamento Nacional de Planeación DNP podría abstenerse de su ejecución previo procedimiento de depuración / SALDOS MENORES – Cobro coactivo / SANEAMIENTO CONTABLE – Desarrollo legal / DEPURACION CONTABLE – Causales para adelantarla. Procedimiento y efectos de la depuración de saldos contables

Para llevar a cabo la depuración, las entidades públicas están en la obligación de adoptar un procedimiento de control interno contable en el que se incluyan las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 357 de 2008; también deben definir cuáles son las instancias administrativas competentes y los documentos idóneos para adoptar la respectiva decisión. En aplicación del procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones a favor del Estado cuando se verifique la ocurrencia de alguna de las condiciones definidas en el numeral 3.1. del Procedimiento de Control Interno Contable adoptado por la Contaduría General de la Nación o aquellas otras que sean incluidas por las entidades en sus políticas y procedimientos de control interno contable, como la relación costo-beneficio. La consecuencia de la depuración y castigo de dichas cuentas implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables. Ahora bien, en aquellos casos en que se incluya en las políticas y procedimientos de control interno contable el criterio costo-beneficio, las entidades públicas deberán adelantar las acciones administrativas necesarias para la depuración una vez se verifique dicha causal y podrá desistir de la acción de cobro a que haya lugar, lo que a la postre se traducirá en la extinción de la obligación. Es menester anotar que no puede sostenerse de manera irreflexiva que el Estado deba efectuar el cobro de obligaciones a su favor cuando efectuados los análisis pertinentes se establezca que de acuerdo a la relación costo-beneficio se va a generar un detrimento o pérdida para el patrimonio público. Insistir en el cobro de acreencias bajo tales condiciones implica un razonamiento absurdo que debe ser rechazado dadas las consecuencias que produciría, pues ante todo la esencia del derecho es que sea razonable. A los procedimientos coactivos les son aplicables los principios de las actuaciones administrativas previstos en el artículo 209 de la Constitución y en particular para el caso que ocupa la atención de la Sala, el de eficacia consagrado en el mismo artículo constitucional y en el artículo 3, numeral 11 de la Ley 1437 de 2011 que enseña que las autoridades deben buscar que los procedimientos logren su finalidad. También deben aplicarse los principios de economía, austeridad y eficiencia previstos en el numeral 12 que dice: *“12. En virtud del principio de economía, las autoridades deberán proceder con austeridad y eficiencia, optimizar el uso del tiempo y de los demás recursos, procurando el más alto nivel de calidad en sus actuaciones y la protección de los derechos de las personas.”* La finalidad de los cobros coactivos –entiende la Sala- es obtener el pago de obligaciones insolutas a favor de las entidades públicas que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, pero ante todo consiste en la recuperación efectiva de dinero sin generar pérdidas para la Administración. En conclusión, la depuración es una obligación en dirección a la calidad de la información contable que incluye los llamados saldos menores, vale decir aquellos sobre los cuales la evaluación costo-beneficio determina que su cobro ocasionaría una pérdida patrimonial. Esta conclusión pone de presente la insuficiencia con que aparece tratado el caso de los llamados saldos menores en la regulación ofrecida por la Contaduría General de la Nación. En efecto, la expresión *“podrá incluirlo en sus manuales de política contable, procedimientos y funciones para llevar a cabo el proceso de depuración de este tipo de partidas”* contenida en el concepto 20096-131487 del 7 de julio de

2009 no satisface de manera adecuada el mandato dado por la Ley 298 a la Contaduría General de la Nación en los transcritos literales a, b, c, g, i, j y k del artículo 4 de la Ley 298 de 1996. En opinión de la Sala la competencia de la Contaduría General de la Nación trasciende las voces de mera autorización contenidas en el concepto 20096-131487, por lo cual en orden a evitar ambigüedades se recomienda expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 209 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 269 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 354 / LEY 87 DE 1993 / LEY 298 DE 1996 / LEY 298 DE 1996 - ARTICULO 4 / LEY 716 DE 2001 / LEY 863 DE 2003 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 66 / LEY 901 DE 2004 / LEY 998 DE 2005 / LEY 998 DE 2005 - ARTICULO 79 / LEY 1066 DE 2006 - ARTICULO 1 / LEY 1066 DE 2006 - ARTICULO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 820 INCISOS 1 Y 2 / RESOLUCION 400 DE 2000 / LEY 610 DE 2000 - ARTICULO 6 / DECRETO 1282 DE 2002 - ARTICULO 6 / DECRETO 1282 DE 2002 - ARTICULO 7 LITERAL B / LEY 901 DE 2004 - ARTICULO 1 / RESOLUCION 354 DE 2007 -ARTICULO 1 / RESOLUCION 354 DE 2007 - ARTICULO 4 / RESOLUCION 357 DE 2008 / LEY 1437 DE 2011 - ARTICULO 3 NUMERAL 11 /

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero ponente: GERMAN ALBERTO BULA ESCOBAR

Bogotá D.C., diez (10) de diciembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 11001-03-06-000-2013-00418-00 (2170)

Actor: MINISTERIO DE CULTURA

Referencia: Saneamiento contable. Cobro coactivo de saldos menores.

El Director del Departamento Nacional de Planeación solicita concepto sobre el saneamiento contable de saldos menores y el cobro de obligaciones en las que hecha una evaluación de la relación costo-beneficio, se concluya que la Administración incurriría en un mayor gasto frente a lo que efectivamente va a recuperar.

I. ANTECEDENTES

En primer lugar el consultante se refiere al artículo 4 de la Ley 716 de 2001, cuya vigencia fue prorrogada por las leyes 863 de 2003, 901 de 2004 y 998 de 2005.

También resalta apartes de algunos conceptos emitidos por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado dentro del marco de las anteriores disposiciones¹.

Posteriormente transcribe los artículos 1 y 5 de la Ley 1066 de 2006 y el artículo 820 del Estatuto Tributario, según los cuales las autoridades deben emprender las acciones que sean eficaces para el cobro de las obligaciones.

Empero, sostiene que el registro de saldos menores en los estados contables afecta la claridad de la información toda vez que este tipo de reportes constituyen cuentas por cobrar de difícil recaudo. Para el efecto anota que la Resolución 400 del 2000 expedida por la Contaduría General de la Nación establece que la estructura de los estados financieros aplicable a las entidades, organismos y demás entes públicos, debe ser clara, fácil de entender, pertinente y confiable.

Por otra parte, se refiere al artículo 6 de la Ley 610 de 2000 según el cual una gestión fiscal antieconómica es aquella lesión al patrimonio público representada en el menoscabo, disminución, detrimento y pérdida de los bienes o recursos públicos o intereses patrimoniales del Estado.

Asimismo, hace mención del concepto 63865 del 15 de noviembre de 2005 proferido por la Contraloría General de la República que se ocupó del alcance de la gestión fiscal antieconómica.

Finalmente, el Director concluye que iniciar el cobro de obligaciones cuando se va a invertir más de lo que efectivamente se va a recuperar sería una gestión antieconómica; no obstante advierte que no existe a la fecha norma alguna que faculte a las entidades públicas para declarar la remisión de obligaciones por causas diferentes a las previstas en los incisos 1 y 2 del artículo 820 del Estatuto Tributario.

Formula las siguientes **PREGUNTAS**:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?”

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?”

II. CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a los interrogantes formulados, la Sala considera necesario ocuparse de los siguientes puntos: i) saneamiento contable en vigencia de la Ley 716 de 2001, ii) depuración contable permanente en la actualidad, iii) causales

¹ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Conceptos del 8 de marzo de 2004, Rad. No 1552 y Rad. No 1904 de 19 de junio de 2008.

para adelantar la depuración contable y iv) procedimiento y efectos de la depuración de saldos contables en el caso concreto.

A. Saneamiento contable en vigencia de la Ley 716 de 2001

Con la expedición de la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, *“Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”*, se implementó en el ordenamiento jurídico colombiano la obligación de adelantar las gestiones administrativas necesarias para que las entidades públicas depuren su información contable, con la finalidad de que los estados financieros revelaran de manera fidedigna su situación económica y financiera y permitir así la adopción de decisiones acordes con su realidad patrimonial.

Cabe señalar que el fundamento para la expedición de la citada ley estaba en la necesidad de dotar a la Administración Pública de una herramienta que le permitiera establecer resultados contables para la toma de decisiones, así como generar cambios institucionales que generaran estados financieros confiables, oportunos y concordantes con la realidad institucional de las diferentes formas de organización estatal.²

Para tales efectos las entidades públicas se encontraban en la obligación de identificar cada uno de los bienes, derechos y obligaciones que afectarían el patrimonio público y realizar el acopio de la documentación suficiente y pertinente que soportara su correspondiente depuración³. El área competente debía adelantar un estudio técnico acerca del proceso de saneamiento para someterlo a consideración de un comité⁴, instancia que se encargaba de recomendar si era o no procedente la depuración de los valores contables para proponer su supresión o incorporación en los estados financieros, según fuera el caso⁵.

Con fundamento en la recomendación adoptada por el comité técnico de saneamiento contable el jefe o director de la entidad procedía a expedir el acto administrativo mediante el cual se ordenaba la eliminación o incorporación de los valores contables en sus estados financieros.

Ahora bien, es importante señalar que para proceder a depurar los saldos contables, la Administración tenía la obligación de verificar si estos se encontraban en alguna de las condiciones señaladas de manera taxativa en el artículo 4 de la Ley 716 de 2001, a saber:

- “a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;*
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercer los derechos por jurisdicción coactiva;*

² Gaceta del Congreso, Año X-No. 506.

³ Al respecto, el artículo 3o. de la Ley 716 de 2001 señaló lo siguiente: *“Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración”*.

⁴ Dicho comité, estaba conformado por el secretario general o su delegado, el jefe del área financiera, el contador o jefe de contabilidad, el secretario de hacienda o tesorero en el ámbito territorial y los demás servidores públicos que en razón a sus funciones debían incorporarse (Artículo 6o. del Decreto 1282 de 2002).

⁵ Literal b) del artículo 7o. del Decreto 1282 de 2002.

- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad;
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.”

Se anota que la expresión “saldo menor” utilizada en el texto de la consulta se contraerá a lo previsto en literal f) anteriormente transcrito.

Respecto a las características del proceso de saneamiento contable, a manera ilustrativa vale la pena transcribir lo expresado por esta Sala en el Concepto 1552 de 8 de marzo de 2004:

“(…)

- *El saneamiento contable es un procedimiento que ha venido siendo utilizado por el legislador, de tiempo en tiempo, para depurar la información financiera y determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones a favor del Estado. Es un sistema que permite el corte de cuentas.*
- *A través de este procedimiento el legislador autoriza a castigar las obligaciones a favor del Estado, estableciendo para tal efecto causales taxativas en razón de la antigüedad de la cuenta, la cuantía, la exigibilidad del acto administrativo o aquellas cuyo estudio arroje que la relación costo - beneficio es negativa.*
- *Son, entonces, varias las causales para proceder al saneamiento contable de las cuentas de una entidad, algunas de las cuales coinciden con las causales que jurídicamente dan lugar a la terminación del proceso de cobro coactivo (pérdida de fuerza ejecutoria). En este caso, no se presenta, a juicio de la Sala, inconveniente alguno de interpretación pues cuando el área financiera y contable o el grupo de ejecución coactiva, adviertan que el acto perdió fuerza ejecutoria o que operó la prescripción deberá informarlo para que se proceda en forma simultánea al archivo del expediente, independientemente de la responsabilidad fiscal o disciplinaria que pueda caberle a los funcionarios respectivos.*
- *La depuración y castigo de dichas cuentas implica que estas desaparecen definitivamente de los registros contables previo estudio las razones que motivan la decisión, las cuales deberán estar debidamente soportadas⁶.*
- *La depuración de los registros contables y el decreto del archivo del expediente de cobro coactivo de obligaciones exigibles jurídicamente, pero económicamente improcedentes por el costo de los procesos coactivos, significan un desistimiento de la acción y, a la postre, la extinción de la misma por el paso del tiempo.*
- *En este último caso, la sala recomienda, tal y como lo ha hecho la Contaduría, que cada entidad defina la política que se implementará en esta materia y se determine un sistema que le permita al Estado recibir el pago o los pagos que hagan los deudores de obligaciones naturales, que por motivos de contratación o de*

⁶ Ley 716 de 2001. **Artículo 3°. Gestión administrativa.** Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración.

historia crediticia necesiten o quieran voluntariamente sanear la obligación con la entidad”.

Es pertinente señalar que originalmente la Ley 716 de 2001 tuvo una precisa vigencia temporal⁷. No obstante, con el fin de continuar con la labor de saneamiento contable fue prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2005 mediante la expedición de dos normas: el artículo 66 de la Ley 863 de 2003⁸, “*Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas*”; y el artículo 1. de la Ley 901 de 2004⁹, “*Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 863 de 2003 y se modifican algunas de sus disposiciones*”.

Su vigencia fue nuevamente prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2006 por el artículo 79 de la Ley 998 de 2005¹⁰, “*Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y la ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1o de enero al 31 de diciembre de 2006*”. Sin embargo la Corte Constitucional en sentencia C-457 de 2006 la declaró inexecutable por cuanto estimó que violaba el principio de unidad de materia, dado que la naturaleza de las normas que pretendía prorrogar era totalmente extraña al contenido de la ley anual de presupuesto.

De conformidad con lo expuesto se concluye que con la expedición de la Ley 716 de 2001 se adoptó en Colombia un procedimiento para llevar a cabo el saneamiento de la información contable en el sector público.

La precisa temporalidad de la Ley 716 no empece para subrayar su ínsita racionalidad teleológica tal como se explicará a continuación.

B. Depuración contable permanente en la actualidad

No obstante que la Ley 716 de 2001 no se encuentra vigente, es importante señalar que las entidades públicas deben garantizar que las cifras y demás datos

⁷ El artículo 21 de la Ley 716 de 2001 señalaba lo siguiente: “**ARTÍCULO 21. VIGENCIA Y DEROGATORIAS.** La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y será aplicable a los valores contables que se encuentren registrados en los estados financieros a 31 de diciembre de 2000, sin perjuicio de las revisiones que por ley le corresponden a la Comisión Legal de Cuentas. La vigencia será hasta el 31 de diciembre de los dos (2) años siguientes a la fecha de su publicación, con excepción de los artículos décimo (10) al dieciséis (16), y deroga las normas que le sean contrarias, en especial el numeral segundo del artículo 506 del Estatuto Tributario y el artículo 850-1 del Estatuto Tributario”.

⁸ El artículo 66 de la ley en cita señaló lo siguiente: “**ARTÍCULO 66. INFORMACIÓN CONTABLE DEPURADA.** La información financiera, económica y social de los diversos entes públicos, base para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debe ser depurada a fin de que refleje razonablemente su situación y resultados, para lo cual se prorroga la vigencia de los Artículos 1°, 2°, 3°, 4°-excepto el Parágrafo 3°, 5°, 6°, 7°, 8° y 9° de la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, hasta el 31 de diciembre del 2005”.

⁹ El artículo 1o. de la mencionada ley, señaló lo siguiente: “**ARTÍCULO 1o.** Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2005, la vigencia de los artículos 1o, 2o, 3o, 4o, 5o, 6o, 7o, 8o, 9o, 10, 11 y 17 de la Ley 716 de 2001”.

¹⁰ En lo que respecta, el artículo 79 de la ley en cita señaló lo siguiente: “**ARTÍCULO 79.** Modifíquese los artículos 1 y 11 de la Ley 901 de 2004 los cuales quedarán así:

ARTÍCULO 1o. Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2006, la vigencia de los artículos 1o, 2o, 3o, 4o, 5o, 6o, 7o, 8o, 9o, 10, 11 y 17 de la Ley 716 de 2001.

ARTÍCULO 11. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación, su vigencia será hasta el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil seis (2006), con excepción del parágrafo 3o del artículo 4o y el artículo 17 de la Ley 716 de 2001 y los artículos 10 y 11 de la Ley 901 de 2004 y deroga las demás normas que le sean contrarias”.

contables contenidos en sus estados, informes y reportes cumplan con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad definidas por la Contaduría General de la Nación en el Plan General de Contabilidad.¹¹

Dicho plan señala que la información contable es confiable si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio público. También establece que la información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella conforme a sus objetivos y necesidades. Finalmente aclara que la información contable es comprensible si permite que los usuarios interesados puedan formarse un juicio objetivo sobre su contenido¹².

Para garantizar el plan, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 357 de 2008, “*Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación*”, con el fin de establecer directrices y procedimientos mínimos dotados de fuerza vinculante, para efectos de la adopción por parte de los representantes legales de las entidades públicas, de los correspondientes procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de que trata el régimen de contabilidad pública.

Por tal razón la resolución en cita señala que las entidades públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica y ambiental, deben adelantar las gestiones administrativas tendientes a depurarla. En lo pertinente, el numeral 3.1 del procedimiento de control interno contable establece lo siguiente:

“Depuración contable permanente y sostenible.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias en las cuales se refleja los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como de implementar los controles necesarios para mejorar la calidad de la información.

¹¹ El Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la resolución 355 de 2007, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), y está integrado por el Marco Conceptual y la estructura y descripciones de las clases. (en línea) consultado el 30 de octubre de 2013 en: <http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/regimen-contaduria-publica/plan-general-de-contabilidadpublica/>.

¹² Contaduría General de la Nación, Plan General de Contabilidad Pública, numerales 103 a 113.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.*
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante jurisdicción coactiva.*
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su obro o pago.*
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.*

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el conocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública”.

Ahora bien, en atención a la obligación constitucional de las entidades públicas de diseñar y aplicar métodos y procedimientos de control interno, se precisa que cada entidad es responsable de implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo la depuración de la información contable, para lo cual deberán definir las instancias administrativas competentes para autorizar la incorporación o eliminación de partidas, al igual que señalar cuales son los documentos soporte para sustentar la decisión adoptada¹³. Al respecto el artículo 269 superior señala:

“Artículo 269. En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas.”

A su turno la Ley 87 de 1993, “*Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones*”, señaló en lo pertinente lo siguiente:

“ARTÍCULO 4o. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda la entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno.

- a) Establecimiento de objetivos y metas tanto generales como específicas, así como la formulación de los planes operativos que sean necesarios;*
- b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;*

¹³ Contaduría General de la Nación. Doctrina Contable Compilada, concepto 20096-131487 del 07-07-09, p. 883.

c) *Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes;*

d) *Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad (...)*"

De lo expuesto se concluye que las entidades públicas deben garantizar que los datos contables contenidos en sus estados, informes y reportes, reflejen las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, definidas por la Contaduría General de la Nación en el Plan General de Contabilidad.

De igual manera es factible concluir que deberán seguir las pautas mínimas adoptadas por la Contaduría General de la Nación en el procedimiento de control interno contable, e implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para realizar la labor de depuración.

C. Causales para adelantar la depuración contable

Para el desarrollo de este acápite es preciso tener en cuenta las funciones constitucionales y legales asignadas a la Contaduría General de la Nación:

En el artículo 354 de la Constitución se prevé la existencia del Contador General de la Nación como funcionario de la Rama Ejecutiva con las funciones de llevar la contabilidad general de la Nación y consolidarla con la de las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, excepto la referente a la ejecución del presupuesto que compete a la Contraloría.

También tiene a su cargo uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país conforme a la ley.

En el año 1996 se expidió la Ley 298 *"Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política de la República de Colombia, se crea la Contaduría General de la Nación como una unidad administrativa especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones"*.

El artículo 4 de la ley asigna a la Contaduría las funciones que a continuación se destacan:

"a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

g) Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y organismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas y los requisitos que éstos deben cumplir;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

k) Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que entidades u organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar;

(...)"

La doctrina de la Contaduría hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, por lo que constituye un parámetro que debe ser tenido en cuenta por las entidades a efectos de reportar su realidad económica.

La doctrina contable está conformada por los conceptos de carácter vinculante de la Contaduría General de la Nación.

En efecto, los artículos 1 y 4 de la Resolución 354 de 2007, *“por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación”*, prevén:

“Artículo 1°. Adóptase el Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Dicho régimen contiene la regulación contable pública de tipo general y específico.”

“Artículo 4°. La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que emita la Contaduría General de la Nación a través del Contador General de la Nación o de quien este delegue para que cumpla dicha función.”

Así las cosas, y de conformidad con el numeral 3.1 del procedimiento de control interno contable adoptado por la Contaduría General de la Nación, las entidades públicas deberán depurar las cifras que revelen cualquiera de las siguientes situaciones:

- 1.- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad;
- 2.- Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante jurisdicción coactiva;
- 3.- Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso;
- 4.- Derechos u obligaciones que carecen de documentos idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago;
- 5.- Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Ahora bien, en la doctrina contable¹⁴ fijada por la Contaduría General de la Nación, autoridad rectora en materia contable¹⁵, se encuentra el concepto 20091-124826 del 23 de abril de 2009 en el que concluyó:

“Para efectos del procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación, a que se refiere la resolución 357 de 2008, las entidades contables públicas deben llevar a cabo las acciones administrativas del caso para depurar las cifras, observando las normas que sean aplicables al respectivo caso. La aplicación del criterio “costo-beneficio” para depurar las cifras es una decisión de la entidad, cuando concluye que el coste que el costo (sic) de llevar a cabo las acciones administrativas para determinar la certeza o realidad de un hecho, puede superar los beneficios derivados de la liquidación de un pasivo o la realización de un activo, teniendo en cuenta las normas aplicables al respectivo caso, así como sus procedimientos, funciones, manuales y políticas contables.” (Resalta la Sala)

En igual sentido, en el concepto 20096-131487 del 7 de julio de 2009 señaló lo siguiente:

“Como consecuencia de la inexecutable de la prórroga de la Ley de Saneamiento Contable, mediante la sentencia C-457 del 7 de junio de 2006, no tienen aplicabilidad las disposiciones establecidas en la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios relacionadas con el proceso de depuración contable.

No obstante, dado que el proceso de depuración contable debe ser permanente en las entidades públicas, la Contaduría General de la Nación expidió la resolución 357 de 2008, en la cual establece que si los saldos registrados en la contabilidad se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la citada resolución, se deben adelantar las gestiones administrativas correspondientes con el fin de establecer su realidad, y proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar.

Ahora bien, considerando que dentro de las situaciones definidas en el citado numeral no se encuentra la relación costo-beneficio, la entidad podrá incluirlo en sus manuales de política contable, procedimientos y funciones para llevar a cabo el proceso de depuración de este tipo de partidas” (Subraya la Sala)

En consecuencia, si bien es cierto que dentro del procedimiento de control interno contable adoptado por la Contaduría General de la Nación no se encuentra establecida la relación costo-beneficio ni la existencia de saldos menores, se aprecia que de conformidad con la doctrina contable las entidades públicas tienen la potestad de incluir dicha causal dentro de sus manuales de política contable y dentro del procedimiento de control interno contable, con el fin de adelantar las gestiones administrativas tendientes a depurar aquellas cifras que no reflejen su realidad económica y así garantizar las características cualitativas de la información que reportan.

¹⁴ Es importante señalar que el artículo 4° de la resolución No. 354 de 2007, “*por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación*”, establece que está conformada por los conceptos de carácter vinculante que emita la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quien este delegue para que cumpla dicha función.

¹⁵ Respecto a la naturaleza de la Contaduría General de la Nación, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, mediante conflicto de competencia No. 11001030600020110003900, se pronunció en el siguiente sentido: “Tanto la Constitución como la Jurisprudencia coinciden en catalogar a la Contaduría General de la Nación como la máxima autoridad contable del país, razón por la cual los procedimientos contables que deben seguir las Entidades públicas del Estado deben estar sujetos a las directrices emanadas por la Contaduría”

D. Procedimiento y efectos de la depuración de saldos contables en el caso concreto

Para llevar a cabo la depuración, las entidades públicas están en la obligación de adoptar un procedimiento de control interno contable en el que se incluyan las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 357 de 2008; también deben definir cuáles son las instancias administrativas competentes y los documentos idóneos para adoptar la respectiva decisión.

En aplicación del procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones a favor del Estado cuando se verifique la ocurrencia de alguna de las condiciones definidas en el numeral 3.1. del Procedimiento de Control Interno Contable adoptado por la Contaduría General de la Nación o aquellas otras que sean incluidas por las entidades en sus políticas y procedimientos de control interno contable, como la relación costo-beneficio. La consecuencia de la depuración y castigo de dichas cuentas implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

Ahora bien, en aquellos casos en que se incluya en las políticas y procedimientos de control interno contable el criterio costo-beneficio, las entidades públicas deberán adelantar las acciones administrativas necesarias para la depuración una vez se verifique dicha causal y podrá desistir de la acción de cobro a que haya lugar, lo que a la postre se traducirá en la extinción de la obligación.

Es menester anotar que no puede sostenerse de manera irreflexiva que el Estado deba efectuar el cobro de obligaciones a su favor cuando efectuados los análisis pertinentes se establezca que de acuerdo a la relación costo-beneficio se va a generar un detrimento o pérdida para el patrimonio público. Insistir en el cobro de acreencias bajo tales condiciones implica un razonamiento absurdo que debe ser rechazado dadas las consecuencias que produciría,¹⁶ pues ante todo la esencia del derecho es que sea razonable.¹⁷

A los procedimientos coactivos les son aplicables los principios de las actuaciones administrativas previstos en el artículo 209 de la Constitución y en particular para el caso que ocupa la atención de la Sala, el de eficacia consagrado en el mismo artículo constitucional y en el artículo 3, numeral 11 de la Ley 1437 de 2011 que enseña que las autoridades deben buscar que los procedimientos logren su finalidad. También deben aplicarse los principios de economía, austeridad y eficiencia previstos en el numeral 12 que dice:

“12. En virtud del principio de economía, las autoridades deberán proceder con austeridad y eficiencia, optimizar el uso del tiempo y de los demás recursos, procurando el más alto nivel de calidad en sus actuaciones y la protección de los derechos de las personas.”

La finalidad de los cobros coactivos –entiende la Sala- es obtener el pago de obligaciones insolutas a favor de las entidades públicas que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, pero ante todo consiste en la recuperación efectiva de dinero sin generar pérdidas para la Administración. Bien lo señala el artículo 1 de la Ley 1066 de 2006 *“Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”* al decir que

¹⁶ Velásquez Turbay, Camilo. Derecho Constitucional. Universidad Externado de Colombia. Segunda Edición, página 30.

¹⁷ Schauer Frederick. Pensar como un abogado. Marcial Pons, página 173.

la gestión del recaudo debe ser eficaz y eficiente, con el fin de obtener liquidez para el tesoro público. A continuación se transcribe la norma:

“ARTÍCULO 1o. GESTIÓN DEL RECAUDO DE CARTERA PÚBLICA. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.”

En conclusión, la depuración es una obligación en dirección a la calidad de la información contable que incluye los llamados saldos menores, vale decir aquellos sobre los cuales la evaluación costo-beneficio determina que su cobro ocasionaría una pérdida patrimonial.

Esta conclusión pone de presente la insuficiencia con que aparece tratado el caso de los llamados saldos menores en la regulación ofrecida por la Contaduría General de la Nación. En efecto, la expresión *“podrá incluirlo en sus manuales de política contable, procedimientos y funciones para llevar a cabo el proceso de depuración de este tipo de partidas”* contenida en el concepto 20096-131487 del 7 de julio de 2009 no satisface de manera adecuada el mandato dado por la Ley 298 a la Contaduría General de la Nación en los transcritos literales a, b, c, g, i, j y k del artículo 4 de la Ley 298 de 1996.

En opinión de la Sala la competencia de la Contaduría General de la Nación trasciende las voces de mera autorización contenidas en el concepto 20096-131487, por lo cual en orden a evitar ambigüedades se recomienda expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

II. La Sala RESPONDE:

1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración.

Remítase a la Directora del Departamento Nacional de Planeación y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

WILLIAM ZAMBRANO CETINA
Presidente de la Sala

GERMÁN BULA ESCOBAR
Consejero de Estado

AUGUSTO HERNÁNDEZ BECERRA
Consejero de Estado

ÁLVARO NÁMEN VARGAS
Consejero de Estado

LUCÍA MAZUERA ROMERO
Secretaría de la Sala