



Radicado: 76001-23-31-000-2005-05527-02 (63331)

Demandantes: Sanambiente Ltda. y otro

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN TERCERA  
SUBSECCIÓN B**

**Magistrado ponente: FREDY IBARRA MARTÍNEZ**

Bogotá D.C., diecinueve (19) de octubre de dos mil veintidós (2022)

**Radicado:** 76001-23-31-000-2005-05527-02 (63331)  
**Demandantes:** Sanambiente Ltda. y otro  
**Convocado:** Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca

**Tema:** Certificación de estados financieros de una sociedad extranjera por contador nacional y requisito de apoderado extranjero de una sociedad extranjera que hace parte de un consorcio

**Salvamento de voto del magistrado Martín Bermúdez Muñoz**

No comparto la decisión adoptada en la sentencia de la referencia que negó la nulidad de un acto administrativo de adjudicación. La sentencia erróneamente **(i)** plantea que era necesario que un contador nacional certificara los estados financieros de una sociedad extranjera e **(ii)** inaplica el artículo 22.4 de la Ley 80 de 1993.

**A.- No era necesario que un contador colombiano certificara los estados financieros de una sociedad extranjera**

1.- La sentencia indica que el pliego de condiciones exigía que la información financiera de una sociedad extranjera fuera certificada por un contador nacional. No comparto esa postura porque **(i)** no era una exigencia del pliego y **(ii)** de serlo, sería un requisito de imposible cumplimiento.

2.- Por un lado, la sentencia interpretó indebidamente el pliego de condiciones, en que señalaba lo siguiente:

<<Los proponentes, sean personas naturales o jurídicas, deben presentar los documentos que informan sobre su situación financiera, los cuales como mínimo serán: balances generales e informes de auditoría correspondientes a los últimos dos (2) años, balance general a diciembre 31 de 2004, **certificados por contador público titulado y/o revisor fiscal de ser de obligatoriedad**, además el estado de pérdidas y ganancias correspondientes a ese mismo periodo de tiempo, el proponente debe adjuntar obligatoriamente la fotocopia de la matrícula profesional del contador público y/o revisor fiscal. En los casos de consorcios y uniones temporales, cada uno de los miembros debe presentar los citados documentos.” (fl. 17 anexo 5 - negrillas adicionales)>>.



2.1.- La disposición del pliego indica que la exigencia procede <<de ser de obligatoriedad>>. Esta expresión puede referirse a dos cosas: por un lado, que la obligatoriedad se predica frente al revisor fiscal o, por el otro, que el requisito puede no ser obligatorio para todos los proponentes, sino sólo para los nacionales. Esta segunda lectura, además, se ve fortalecida porque hay un acápite específico para sociedades extranjeras y allí no se exigen esos estados certificados.

2.2.- Ante esta duda interpretativa, hay dos normas que permiten saber cuál debe ser la lectura correcta de los pliegos: **(i)** la primera es el ordinal 2º del artículo 25 de la Ley 80 de 1993 que establece que <<Las normas de los procedimientos contractuales se interpretarán de tal manera que **no den ocasión a seguir trámites distintos y adicionales a los expresamente previstos** o que permitan valerse de los defectos de forma o de la inobservancia de requisitos para no decidir o proferir providencias inhibitorias>>. Conforme a esta, es claro que la exigencia de aportar la certificación de estados de una sociedad extranjera no procede porque ese trámite no está previsto en la ley para dichas sociedades. **(ii)** La segunda es el artículo 38 de la misma ley que indica que <<En la interpretación de las normas sobre contratos estatales, relativas a procedimientos de selección y escogencia de contratistas y en la de las cláusulas y estipulaciones de los contratos, se tendrá(n) en consideración los fines y los principios de que trata esta ley, los mandatos de la buena fe y la igualdad y equilibrio entre prestaciones y derechos que caracteriza a los contratos conmutativos>>. En este caso, exigir un certificado de estados financieros es violatorio de la selección objetiva: se trata de un formalismo que no cumple ninguna finalidad y, sobre todo, que no puede cumplirse. Además, es un asunto que no afecta la oferta del proponente.

2.3.- En todo caso, no hay que olvidar que el ordinal tercero del artículo 26 indica que <<**Las entidades** y los servidores públicos, **responderán** cuando hubieren abierto licitaciones (...) cuando los pliegos de condiciones (...) hayan sido elaborados en forma incompleta, **ambigua** o confusa que conduzcan a interpretaciones o decisiones de carácter subjetivo por parte de aquellos>>. Y si se admite que es ambigua la estipulación del pliego de condiciones, esa no puede ser el fundamento para eximir de responsabilidad a la entidad.

3.- Por el otro, aun si se considera que el pliego exigía la certificación del contador nacional, no sería posible cumplir este requisito. La sentencia aprobada por la mayoría de la Sala indica que es posible a exigirles a las <<empresas foráneas (...) el cumplimiento de alguna disposición que en principio no les resulta aplicable, como ocurrió en este caso, donde para un asunto específico –proceso de selección– se le exigió al participante la entrega de sus estados financieros con el lleno de unos requisitos propios del ordenamiento colombiano, lo cual no significa que sus documentos contables pierdan valor o que en lo sucesivo deba elaborarlos con fundamento en otras reglas>>.

3.1.- Ello no es cierto. La posición planteada implica hacer extensivos los requisitos contables de la sucursal a una sociedad extranjera que aún no tiene negocios permanentes en Colombia. Según el artículo 488 del Código de Comercio, solo las



sucursales deben llevar contabilidad conforme las normas colombianas<sup>1</sup>. Y extender esa obligación a las sociedades que no tengan sucursales podría ser violatorio del principio de reciprocidad, dependiendo el país de origen de la sociedad (artículo 20 de la Ley 80<sup>2</sup>).

3.2.- Además, la sentencia objeto de este salvamento de voto no indica la manera como la sociedad extranjera podía cumplir ese requisito. Todo lo contrario, señala que la exigencia del pliego se basó en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 que prevé lo siguiente:

<<Estados financieros certificados. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros>>.

3.3.- Esa norma produce más dudas en cuanto a la posibilidad de cumplimiento del requisito<sup>3</sup>: ¿Qué libros verifica el contador que va a certificar los estados financieros de una sociedad extranjera? ¿Estas sociedades deben tener “*libros de comercio*” si sus propias normas locales no las obligan a ello? ¿Puede el contador dar fe pública de una situación que se refiere a normas contables extranjeras? ¿El sistema de contabilidad de esa época era concordante con el que aplicaba la sociedad extranjera?

3.4.- Todas estas preguntas son relevantes porque esa certificación se emite en el marco de la Ley 43 de 1990. Y el párrafo del artículo 10 de esa norma establece lo siguiente:

<<Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes>>.

3.5.- De hecho, el Consejo Técnico de Contaduría Pública se pronunció sobre una exigencia similar en otro proceso de selección que tenía un requerimiento menor: esos pliegos decían que los contadores hicieran una revisión conforme a <<*normas internacionales de contabilidad*>>. En esa ocasión, concluyó lo siguiente:

<sup>1</sup><<ARTÍCULO 488. Estas sociedades llevarán, en libros registrados en la misma cámara de comercio de su domicilio y en idioma español, la contabilidad de los negocios que celebren en el país, con sujeción a las leyes nacionales. Asimismo enviarán a la correspondiente Superintendencia y a la misma cámara de comercio copia de un balance general, por lo menos al final de cada año>>.

<sup>2</sup><<Se entiende por principio de reciprocidad, el compromiso adquirido por otro país, mediante acuerdo, tratado o convenio celebrado con Colombia, en el sentido de que a las ofertas de bienes y servicios colombianos se les concederá en ese país el mismo tratamiento otorgado a sus nacionales en cuanto a las condiciones, requisitos, procedimientos y criterios para la adjudicación de los contratos celebrados con el sector público>>.

<sup>3</sup>En el concepto CTCP N° 138 del 23 de octubre de 2007, el Consejo Técnico de Contaduría Pública señaló que <<Esta disposición fija la responsabilidad del representante legal con respecto a la certificación y **señala el alcance de la firma del contador público que hubiere preparado los estados financieros.** Además, determina el alcance del concepto de certificación de estados financieros, al indicarnos que consiste en **declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento y que las mismas se han tomado fielmente de los libros de contabilidad**>>.



<<Todas estas exigencias, además de ratificar la necesidad de la comentada intermediación, ponen de presente que, así como ocurre con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por cada país, con base en las cuales la información financiera de entes económicos cuyas actividades se desarrollan en el extranjero, las normas de auditoría que allí se apliquen, pueden también ser diversas por cuanto, según el bloque económico al cual pertenezca **el respectivo territorio, pueden acogerse a las IAS, a las IFRS o a las FASB o aquellas particulares que se hayan diseñado y acogida para el caso concreto**, como ha ocurrido igualmente en Colombia donde rigen las detalladas en el Artículo 7° de la Ley 43 de 1990, recientemente transcrito.

Es por esta razón que en un proceso licitatorio abierto en Colombia a la participación de proponentes extranjeros, que presenten información financiera elaborada conforme a las exigencias de su país, puede resultar inconveniente **e incluso, impracticable, que contadores públicos colombianos autorizados a ejercer su profesión conforme a nuestra propia normatividad, emitan dictamen y otorguen fe pública sobre información financiera sobre la cual no pueden realizar a cabalidad su examen**, atendiendo a las reglas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, resultando, como ya se ha anotado, preferible acudir a la opinión de profesionales especializados, con experiencia internacional y, preferiblemente, del país de origen quienes, a no dudarlo, podrán impartir su opinión seria y confiable sobre los estados financieros

(...)

Por esta razón no parece práctico exigir que el dictamen de la información financiera de un proponente extranjero sea emitido por un contador público colombiano, pues **es muy poco probable que éste pueda asumir, con la seriedad que la normatividad impone, las responsabilidades que el otorgamiento de la fe pública le impone sobre libros, hechos económicos y documentos que nacen, se tramitan, registran y archivan, a no dudarlo, en el país extranjero** en el cual tiene sede administrativa principal el proponente>><sup>4</sup>.

3.6.- Así las cosas, aun si se considerara que la exigencia era aplicable a las sociedades extranjeras, esa obligación sería de <<*imposible cumplimiento*>> en los términos del ordinal 5° del artículo 24 de la Ley 80 de 1993. Y si eso es así, es irrelevante si se pidió aclaración o no al pliego: esa disposición del pliego sería <<*inefica(z) de pleno derecho*>>, conforme a la norma citada. Así, no es cierto que solo hoy el artículo 2.2.1.1.1.5.2<sup>5</sup> del Decreto de 1082 de 2015 permita que las sociedades extranjeras presenten los estados financieros conforme a la normativa del país en el que son emitidos; exigir que fueran certificados por un contador colombiano era, reitero, una obligación de imposible cumplimiento.

3.7.- Si bien la sociedad extranjera que hacía parte del consorcio adjudicatario consiguió aportar el certificado, lo cierto es que el mismo Consejo Técnico de Contaduría Pública reconoce que dicha exigencia sería impracticable porque los contadores no pueden dar fe pública sobre información frente a la que no pueden <<*realizar a cabalidad su examen*>>. Y el hecho de haber encontrado un contador

<sup>4</sup>Concepto CTCP N° 138 del 23 de octubre de 2007.

<sup>5</sup><<Los estados financieros de las sociedades extranjeras deben ser presentados de conformidad con las normas aplicables en el país en el que son emitidos>>.



dispuesto a correr el riesgo de asumir esas <<responsabilidades>>, no permite ignorar todas las restricciones legales que hacen impracticable exigir el certificado.

**B.- La ausencia de constitución de apoderado por parte de la sociedad extranjera que hacía parte del consorcio adjudicatario**

4.- La sentencia indica que el numeral 4 del artículo 22 de la Ley 80 de 1993 no era aplicable en este caso porque el proponente fue, en estricto sentido, un consorcio. Esta norma establecía lo siguiente:

<<22.4 DEL REGISTRO DE PERSONAS EXTRANJERAS. Cuando se trate de personas naturales extranjeras sin domicilio en el país o de personas jurídicas privadas extranjeras que no tengan establecida sucursal en Colombia, que pretendan presentar propuestas o celebrar contratos para los cuales se requiera presentar el registro previsto en esta ley, se les exigirá el documento que acredite la inscripción en el registro correspondiente en el país en donde tiene su domicilio principal, así como los documentos que acrediten su existencia y su representación legal, cuando a esto último hubiere lugar. En defecto de dicho documento de inscripción deberán presentar la certificación de inscripción en el registro establecido en esta ley. **Adicionalmente, deberán acreditar en el país un apoderado domiciliado en Colombia debidamente facultado para presentar la propuesta y celebrar el contrato, así como para representarlas judicial y extrajudicialmente**>>.

5.- El hecho de que la propuesta provenga de sociedades que la presentan como consorcio y que el consorcio deba contar con un representante para los efectos de la ejecución del contrato, no releva a sus miembros de cumplir las exigencias legales relativas a la prueba de su existencia y representación. Y aunque directamente no es proponente, lo cierto es que la necesidad de contar con un apoderado permanente se basaba, justamente, en acreditar la representación de dicha sociedad extranjera en el procedimiento contractual.

6.- Este requisito era concordante con el CPC. Para esa época, el artículo 48 establecía que <<las personas jurídicas extranjeras que no tengan negocios permanentes en Colombia, estarán representadas en los procesos **por el apoderado que constituyan con las formalidades prescritas en este Código**>>. Por esto, en relación con el adjudicatario el solo hecho de ser miembro de un consorcio, no lo relevaba de la exigencia legal de contar con un apoderado que la pudiera representar en el país, puesto que era una sociedad extranjera que no tenía domicilio en Colombia.

Fecha *ut supra*,

Con firma electrónica  
**MARTÍN BERMÚDEZ MUÑOZ**  
Magistrado