

Algunas reflexiones sobre la incidencia de la Sentencia N° C-530/2000 de la Corte Constitucional en materia de ejercicio de las atribuciones legales conferidas a la Junta Central de Contadores.

El pasado 10 de mayo, la Sala Plena de la Corte Constitucional decidió la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra los artículos 4, 5, 6, parágrafo art. 7o., 8-3, parágrafo art. 10, 16, 17 (parcial, 19 (parcial), 20-3 y parágrafo 21 (parcial), 21-1. 25 (2-3-4-5); 26 (parcial), 28, 33 (2-4), 37 (parcial), 45, 52, 53 y 73 de la Ley 43 de 1990, "Por la cual se adiciona la Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones".

El citado fallo, histórico para la profesión contable, deja sin piso la mayoría de los argumentos del actor, quien fundó los cuestionamientos a las normas demandadas en la llamada "Inconstitucionalidad por consecuencia", en atención a los criterios definidos por la misma Corte Constitucional en la sentencia C-131 de 1997.

Para el demandante la inexecutable de los preceptos acusados se deriva del fallo de septiembre de 1990, en virtud del cual la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, para ese entonces titular del control constitucional, declaró inexecutable algunos apartes del proyecto de ley objetado por el Gobierno Nacional en 1984 y que luego se convirtiera en la Ley 43 de 1990.

Sin embargo, en opinión del alto tribunal, la decisión de la Corte Suprema de Justicia se circunscribió a algunas normas concretas, objetadas por el Gobierno Nacional en el examen previo de constitucionalidad del Proyecto de ley, no a todos sus preceptos, sin que fuera por tanto de recibo, para el caso concreto de esa demanda, la doctrina de la inconstitucionalidad por consecuencia, en los términos señalados por el actor.

A través del mencionado fallo, la Corte Constitucional determinó que el ejercicio de la profesión contable puede desarrollarse por profesionales de la Contaduría Pública de manera personal o directa, a través de sociedades de contadores públicos, y por otro tipo de personas jurídicas que no reúnan los presupuestos necesarios - en cuanto a conformación y número de socios- para constituirse como sociedades de contadores públicos. Estimó, igualmente, que el derecho de asociación y la libertad de empresa justifican la existencia de las sociedades de contadores públicos, y consideró executable la restricción de que por lo menos el 80% de sus socios tengan la calidad de contadores públicos, mas no que su representante legal de manera obligatoria deba ostentar tal condición.

Reiteró esa Honorable Corporación la posición que de tiempo atrás había sido esbozada por la Corte Suprema de Justicia, en el sentido de que las funciones de inspección y vigilancia que ejerce la Superintendencia de Sociedades a nombre del Presidente de la República "difiere y puede coexistir" con la facultad que corresponde a la Junta Central de Contadores como órgano de inspección y vigilancia de la profesión contable. Determinó que se trata de dos controles diferentes, ambos derivados de la Carta Fundamental, que persiguen distintas finalidades y no son contrarios ni excluyentes. Así señaló que "... La función de inspección y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades sobre las sociedades de contadores está dirigida a verificar la información que de manera ocasional ella requiera sobre la situación jurídica, contable,

económica y administrativa, y a velar porque dichas sociedades en su formación, funcionamiento y desarrollo de su objeto social, se ajusten a la ley y a los estatutos". Así, dijo que dicha inspección y vigilancia opera en sí sobre la sociedad como institución, mas no en cuanto a la actividad profesional que desarrolla, y que se contrae específicamente a las actividades relacionadas con la ciencia contable, como se encuentran definidas por el art. 2 de la Ley 43/90. También se declaró exequible el artículo 10 de la citada ley, al considerar que los contadores públicos tienen el privilegio de la fe pública y en tal medida a sus ejecutores corresponde una responsabilidad congruente con tal delegación, asimilándose a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en desempeño de su profesión.

En cuanto al ejercicio de la potestad disciplinaria, estimó la corporación que en lo sustancial la ley determina las pautas necesarias en garantía del debido proceso, a saber: Las normas de conducta profesional que deben observar los contadores públicos (art. 8o), la autoridad pública competente para el ejercicio del control disciplinario (arts. 16, 20 y 27), las infracciones y las sanciones a imponer (arts. 23 a 26), además de establecer el procedimiento aplicable.

Consideró igualmente la Corte que la violación de las normas de ética profesional debe ser sancionada, independientemente de que esta sea manifiesta, en el sentido de que lo realmente trascendente es su vulneración. Así mismo, dijo, el quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas opera por su simple transgresión y, a efectos de proceder a aplicar los correctivos disciplinarios pertinentes, basta que el contador público desconozca las disposiciones orientadoras del ejercicio de la profesión, sin que sea relevante que tal violación tenga o no el carácter de flagrante.

Al referirse a las competencias del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, concluye el alto tribunal que corresponde al legislador establecer o reconocer los principios de auditoría generalmente aceptados, de tal suerte que ese ente, en la condición de órgano técnico científico de la profesión, puede proferir opiniones, criterios, no así disposiciones normativas, de competencia exclusiva del legislador.

En el aludido fallo la Corte se declaró inhibida para pronunciarse sobre la expresión "la economía nacional" contenida en el art. 26-1 de la Ley 43 de 1990 y decidió la inexecutable de las siguientes normas: El art. 7, parágrafo, relacionado con la posibilidad de que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública complemente y actualice las normas de auditoría de aceptación general; el ordinal 3o. del artículo 8o. en cuanto exige a los contadores públicos cumplir, además de las normas vigentes, las disposiciones emanadas de los organismos de dirección y vigilancia de la profesión, exigencia que en opinión de la Sala atribuye a la Junta Central de Contadores y al Consejo Técnico de la Contaduría Pública un poder normativo privativo del legislador, como ya se expresó; el aparte del artículo 4o. referido a la condición de contador público del representante legal, siendo indiferente para ese Tribunal que tal función sea atribuida a un profesional de una determinada área; y finalmente, el artículo 73 de la citada ley, al estimarse violatorio de los artículos 16 y 26 de la Constitución Política.

Marcela Rojas Cárdenas
Directora Jurídica Junta Central de Contadores

REPUBLICA DE COLOMBIA
CORTE CONSTITUCIONAL
Sala Plena
SENTENCIA C-530/2000

REF: Expediente D-2563

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 5, 6, párrafo art. 7, 8-3, párrafo art. 10, 16, 17 (parcial), 19 (parcial), 20-3 y párrafo, 21 (parcial), 23-1, 25 (2-3-4-5); 26 (parcial), 28, 33 (2-4), 37 (parcial), 45, 52, 53 y 73 de la ley 43 de 1990, "por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones".

ACTOR: Isidoro Arévalo Buitrago

MAGISTRADO PONENTE:

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Santafé de Bogotá, D. C., mayo diez (10) de dos mil (2000).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Isidoro Arévalo Buitrago demandó los artículos 4, 5, 6, párrafo art. 7, 8-3, párrafo art. 10, 16, 17 (parcial), 19 (parcial), 20-3 y párrafo, 21 (parcial), 23-1, 25 (2-3-4-5); 26 (parcial), 28, 33 (2-4), 37 (parcial), 45, 52, 53 y 73 de la ley 43 de 1990, "por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones".
La ley 43 de 1990, se publicó en el Diarios Oficial No. 39.602 del 13 de diciembre de 1990.
2. Admitida la demanda se ordenó su fijación en lista, para efectos de la intervención ciudadana, y se dispuso correr traslado de ella al Procurador General de la Nación.
3. Obra en los autos, las intervenciones de Junta Central de Contadores, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, del Contador General de la Nación y del Ministerio de Educación Nacional, así como el concepto del Procurador General de la Nación.

4. En tal virtud, cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte procede a decidir acerca de la demanda en referencia.
5. Dada la complejidad de la demanda, en razón del número de normas que se acusan, y la extensión de las intervenciones y del concepto del señor Procurador General de la Nación, en el capítulo correspondiente a las "consideraciones y fundamentos" de la sentencia se procederá, en su orden, a transcribir la norma o normas demandadas, luego se hará mención a los cargos de la demanda, a las intervenciones registradas en el proceso y al concepto del Procurador, y por último se analizará la constitucionalidad de las normas acusadas y se propondrá para cada caso la correspondiente decisión, que se reflejará en la parte resolutive.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE.

1. NORMAS.

Artículo 5. De la vigilancia estatal. Las sociedades de contadores públicos estarán sujetas a la vigilancia de la Junta Central de Contadores".

Artículo 26. De la cancelación. Son causales de cancelación de la inscripción de un contador público las siguientes:

1. Haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia por razón del ejercicio de la profesión.

(...)

"Parágrafo 1º. Se podrá cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de contadores públicos en los siguientes casos:

a) Cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actuaren a nombre de la sociedad de contadores públicos y desarrollaren actividades contrarias a la ley o a la ética profesional.

b) Cuando la sociedad de contadores públicos desarrolle su objeto sin cumplir los requisitos establecidos en esta misma ley".

"Para la aplicación de las sanciones previstas en este artículo, se seguirá el mismo procedimiento establecido en el artículo 28 de la presente ley. Y los pliegos de cargos y notificaciones a que haya lugar se cumplirán ante el representante legal de la sociedad infractora".

1.1. CARGOS.

Anota el demandante que la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia del 27 de septiembre de 1990, declaró inexecutable el numeral 3º del artículo 20 del proyecto de ley, en el que se facultaba a la Junta Central de Contadores *para "otorgar a las sociedades de contadores públicos, el permiso para ejercer como tales, suspenderlas o*

cancelarlas cuando haya lugar a ello", en consideración a que la norma desconocía la facultad que la Constitución le atribuía al Presidente de la República para "ejercer la inspección necesaria conforme a las leyes sobre las sociedades mercantiles" (art- 120-15 C.P. anterior). Y anotó además la Corte:

"Resulta evidente que la Junta Central de Contadores, no obstante las funciones públicas que se le asignaron por la ley, y la presencia de representantes del Gobierno, no constituye un organismo directamente subordinado al Presidente de la República, que le permita ejercer la citada función que cumple actualmente, según la ley, el superintendente de sociedades".

Para el demandante, el artículo 5 de la ley 43 quebranta, por las mismas razones que tuvo en cuenta la Corte Suprema de Justicia, para afirmar su inconstitucionalidad frente a la Constitución de 1886, la Constitución de 1991, pues corresponde al Congreso expedir las normas sobre la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles (art.150-8), conforme a las cuales el Gobierno ejerce esta misma actividad (art. 189-24), a través de la Superintendencia de Sociedades.

Por otra parte, la norma acusada también infringe el art. 211 de la Constitución, pues la ley debe establecer las funciones que el Presidente de la República puede delegar y señalar los posibles delegatarios, entre quienes se cuentan los superintendentes, pero no la Junta Central de Contadores.

Con respecto al párrafo 1 del artículo 26, el demandante advierte que si la Corte Suprema eliminó en la sentencia a que se ha hecho alusión la facultad de la la Junta Central de Contadores de vigilar a la sociedades de contadores, porque esa función es competencia exclusiva del Presidente de la República, que ejerce por intermedio de la superintendencia de Sociedades, consecuentemente no puede tener la facultad, como lo señala el texto acusado, para cancelar los permisos de funcionamiento de dichas sociedades, cuando se den las causales allí previstas.

Advierte, adicionalmente el actor, que cobija a la norma en examen la "inexequibilidad por consecuencia", pues resulta evidente que al declarar inexequible el numeral 3 del art. 20 del proyecto de ley mencionada, ello tiene una relación directa con el párrafo acusado, pues resulta contradictorio que la Junta cancele un permiso de funcionamiento del cual no tiene la facultad legal de otorgarlo.

1.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

La Junta Central de Contadores considera fundado el cargo contra el párrafo del art. 26, pues " se entiende que si se carece de la facultad para expedir permisos de funcionamiento a sociedades de contadores públicos, (...) se infiere que tampoco se tiene el poder de cancelarlos".

En relación con el artículo 5 manifiesta, que a pesar de la inexecutable del ordinal 3 del artículo 20, la norma "conserva su plena vigencia, afirmación que se infiere del texto del ordinal 1 del artículo 20, según el cual, la Junta ejerce la inspección y vigilancia necesarias para garantizar que quien ejerza la profesión de contador público, encontrándose en tal situación las sociedades de contadores públicos, lo hagan de conformidad con las normas legales".

Ello significa que, si bien la Corte Suprema privó a la Junta Central de la facultad para suspender o cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de contadores público, no le suprimió la atribución de imponer a título de pena las sanciones de suspensión y cancelación de la inscripción en los casos que la misma ley 43 señala. Debe tenerse en cuenta que conforme con el artículo 4 de la Ley 43/90, las sociedades de contadores públicos prestan servicios de contaduría.

La Junta Central de Contadores impone sanciones por el incumplimiento de los deberes profesionales de las personas naturales o jurídicas que ejerzan la contabilidad pública, en desarrollo de una facultad sancionadora disciplinaria. En cambio, las superintendencias y el Dancoop - hoy Dansocial - imponen sanciones correctivas por violación de los preceptos relativos a la constitución, al capital, funcionamiento y manejo de recursos, entre otros, de los entes sujetos sometidos a su inspección, control y vigilancia.

Como puede observarse, se da una duplicidad de controles, ambos derivados de la Constitución, que persiguen finalidades distintas aunque no son contrarios ni excluyentes. En tal virtud, el artículo 5 de la Ley 43/90 no violó la Constitución de 1.886, ni mucho menos la nueva Constitución.

Ministerio de Educación Nacional.

También el apoderado del Ministerio admite, por las mismas razones que señala la Junta Central de Contadores, que el parágrafo del artículo 26 de la Ley 43/90 es violatorio de la Constitución.

En relación con el artículo 5 manifiesta que esta disposición conserva plena vigencia y se ajusta a la Constitución, porque se mantiene la facultad de la Junta para ejercer la vigilancia de las sociedades de contadores públicos a fin de garantizar que su ejercicio se cumpla dentro de los lineamientos de la Ley 43, como lo exige el ordinal 1 del artículo 20 *Ibidem*. Por eso mismo la Junta Central tiene la facultad de suspender o cancelar el permiso de funcionamiento de dichas sociedades por el mal ejercicio de la profesión.

En relación con el control administrativo apunta el apoderado del Ministerio: atribuye al Presidente de la República la función de ejercer inspección y vigilancia de las personas que desempeñen actividades relacionadas con el manejo de los recursos captados público, como de las cooperativas y sociedades mercantiles. En ejercicio de dicha atribución y conforme con lo dispuesto el artículo 209 de la Carta, el legislador procedió

a crear entidades de control y vigilancia como las superintendencias y Dancoop-Dansocial- para fiscalizar un grupo de personas jurídicas".

Es necesario distinguir la función de control administrativo a que alude el numeral 14 del artículo 189 de la Constitución, de la función relativa a la vigilancia del ejercicio de la profesión de contador, que es la que le corresponde a la Junta Central frente a las personas naturales o jurídicas que ejercen la contaduría pública.

La Junta Central de Contadores, por virtud de los artículos 4, 5 y 20-1 de la Ley 43 de 1.990, tiene poderes de inspección y vigilancia del ejercicio contable, no solo para comprobar la existencia de títulos de idoneidad, sino lo que tiene que ver con las actividades inherentes a ella por parte de las personas que ejercen dicha profesión, en forma directa o a través de sociedades.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Comienza el Procurador por afirmar que las normas acusadas deben confrontarse con el ordenamiento constitucional vigente, independientemente de lo señaló por la Corte Suprema de Justicia en el fallo que decidió sobre las objeciones presidenciales al proyecto de ley que dio lugar a la mencionada Ley 43/90, "puesto que si bien es cierto, que algunas de las consideraciones realizadas en esa ocasión son pertinentes dentro del nuevo marco constitucional, no condicionan automáticamente, como lo pretende el demandante, la constitucionalidad de normas que se encuentran actualmente en vigencia".

En relación con el artículo 5 de la Ley 43/90 considera el Procurador que debe la Corte declararlo constitucional, "bajo el entendido de que la vigilancia ejercida por la Junta Central de Contadores se limita, de una parte, al control de quienes en ella actúen en calidad de contadores públicos y, de otra, al control del cumplimiento por parte de las firmas de contadores de las normas de contabilidad, sin que pueda extenderse esta vigilancia a ningún otro aspecto, como sería su conformación, estructura, recursos, funciones de sus órganos, etc."

Sobre el artículo 26 acusado, la Procuraduría es del criterio de que la facultad que el parágrafo 1 del artículo 26 otorga a la junta central de contadores para "cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de contadores; no se encuentra ajustada al ordenamiento constitucional, de una parte, por cuanto se extiende de manera indebida, la facultad de cancelación de la inscripción del contador público a la del permiso de funcionamiento de los auxiliares de contadores; y, de otra, porque la Junta Central de Contadores carece de atribuciones para otorgar a las referidas sociedades permiso para funcionar como tales, suspenderlas o cancelarlas, por cuanto tal facultad fue declarada inexecutable en su momento por la Corte Suprema de Justicia. No es por tanto coherente que se mantenga la facultad de este organismo para realizar la cancelación de los permisos de funcionamiento de tales sociedades".

Es de anotar que, según la Procuraduría, la sanción que puede imponer la Junta Central a las sociedades en los casos de los literales a) y b) del parágrafo aludido,

debe limitarse a la cancelación de la inscripción de la sociedad del registro de la Junta Central de Contadores y no, como lo señala la norma, a la cancelación del permiso de funcionamiento.

1.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

1.3.1. Para sustentar la inconstitucionalidad de las normas antes relacionadas, así como de las demás disposiciones acusadas de la ley 43/90, el actor alude recurrentemente al argumento de la llamada "inconstitucionalidad por consecuencia", citando al efecto la sentencia C-131/97 de esta Corporación. En efecto, según el demandante, como la Corte Suprema de Justicia en la sentencia del 27 de septiembre de 1990 (expediente No. 2205 -0-10- M.P. Fabio Morón Díaz), declaró inexecutable algunas expresiones del art. 20-3 del art. 29 y el numeral 2 del art. 33, del proyecto de ley No. 39 de 1984 Cámara y 236 del mismo año, que fue objetado por el Gobierno y que luego se convirtió en la ley 43/90, las normas de esta ley, que están vigentes, y que según él resultan incompatibles con el proveído de dicha Corporación, son inconstitucionales por consecuencia.

En tal virtud, la Corte precisa lo que su jurisprudencia ha señalado en torno a dicha figura, de la siguiente manera:

Ha sostenido la Corte que cuando es declarada inexecutable una norma que es el origen o la causa o constituye el fundamento para la expedición de otras, deben desaparecer también del ordenamiento jurídico todas las que se expidieron en desarrollo de aquélla, por ausencia de causa jurídica.

Pero debe tenerse en cuenta que este tipo de inconstitucionalidad resulta sólo cuando existe una relación de causa a efecto entre la norma causal o determinante y la derivada.

Es equivocado el planteamiento del actor, porque: i) el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia sólo se refirió a unas normas concretas que fueron objetadas por el Presidente de la República. No es extensible, por consiguiente, el alcance de su decisión a las demás normas del proyecto de ley, que luego vinieron a hacer parte de la ley 43/90; ii) tratándose de normas que se encuentran vigentes, pese a haber sido expedidas con fundamento en la Constitución de 1886, el examen material de constitucionalidad debe hacerse bajo la normatividad de la nueva Constitución, no siendo admisible por ende que la Corte aplique su doctrina de la inconstitucionalidad por consecuencia; iii) no se trata en el caso planteado por el actor de que unas normas jurídicas sean el fundamento o la causa para la expedición de otras.

1.3.2. La esencia de las acusaciones contra las normas en análisis, las hace consistir el demandante en la circunstancia de que la Junta Central de Contadores carece de competencia para llevar a cabo la vigilancia de las sociedades de contadores, en virtud de que dicha atribución hace parte del ámbito de competencias del Presidente de la República, quien la ejerce por intermedio de la Superintendencia de Sociedades.

Por eso encuentra el actor viciados de inconstitucionalidad el artículo 5 y el párrafo del artículo 26 de la ley 43/90, en razón de que la primera norma le otorga a la Junta Central la vigilancia de dichas sociedades y, la otra, la autoriza para cancelar el permiso de su funcionamiento cuando se den las causales que la norma señala.

1.3.3. Debe la Corte determinar, si la Junta Central de Contadores tiene competencia para vigilar y sancionar a las sociedades de contadores públicos. A ello procede así:

- En relación con la acusación contra el art. 5 se anota:

a) Sobre las sociedades de contadores públicos, como lo advierte el Procurador General de la Nación y lo ha señalado el Consejo de Estado (sentencia de 8 de Mayo de 1997, expediente 4032), se dan dos formas de vigilancia, que no se oponen, ni se excluyen, porque la evalúan desde ángulos y bajo objetivos evidentemente diferentes.

En efecto, al examinar el Consejo de Estado, el sentido y alcance del artículo 5 de la ley 43 de 1990, frente a los señalamientos que hizo la sentencia de 27 de Septiembre de 1990 de la Corte Suprema de Justicia, a que se ha hecho mención, destaca la compatibilidad que opera entre la vigilancia que ejerce la Junta Central de Contadores y la que cumple la Superintendencia de Sociedades sobre las sociedades de contadores públicos. Sobre el tema el Consejo de Estado expresa:

"Que no aparece la contradicción alegada, pues el mencionado artículo se refiere a la vigilancia de las sociedades de contadores por parte de la Junta Central de Contadores en aquellos aspectos relativos a la prestación de servicios en actividades relacionadas con la ciencia contable en general, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 1º del artículo 2º. de la ley 43 de 1990, lo cual no excluye la competencia de la Superintendencia de Sociedades en materias que tengan que ver con otros aspectos del derecho societario. Son dos órbitas distintas en las que se mueven la Junta Central de Contadores y la Superintendencia de Sociedades, las cuales en lugar de excluirse son complementarias. (...) Esa compatibilidad resulta hoy con mayor fundamento a la luz del artículo 26 de la Constitución vigente, que prevé un nuevo tipo de relaciones entre el ejercicio de las profesiones y los órganos de control".

b) Según el artículo 20 de la ley 43/90, que debe integrarse al examen de las normas impugnadas, la Junta Central de Contadores, tiene entre otra de sus funciones, la de "ejercer la inspección y vigilancia, para garantizar que la contaduría pública sólo sea ejercida por contador público debidamente inscritos y que quienes ejerzan la profesión de contador público, lo hagan de conformidad con las normas legales ...".

La función que se le asigna por el legislador a la Junta, traduce también el gran objetivo que se propone a ley, que es el de ordenar, dentro de cánones éticos y técnicos, el ejercicio de la profesión de contador público, quien, al decir de la misma ley, tiene una función social y lo faculta para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre los estados financieros y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable.

c) Ahora, el ejercicio profesional de la contaduría, según la ley, se ejercita directa y personalmente por los contadores, pero también con la participación de las "sociedades de contadores públicos", que se crean como personas jurídicas de derecho privado,

pero bajo la condición, que es lo que las caracteriza, de que su objeto social principal debe ser la prestación de los servicios propios de la contaduría pública y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

Naturalmente que si la actividad profesional de la contaduría se adelanta por medio de una sociedad, ésta, al igual que los contadores personas naturales, debe ser vigilada, para conseguir que no se desvíen los objetivos que se han demarcado, que su actividad se ajuste a los postulados éticos y técnicos recogidos en la ley, que observe las directrices que la autoridad competente imparta dentro del ámbito de sus responsabilidades, en fin, para que se logren los cometidos sociales que la ley, y seguramente los estatutos societarios, fijan como metas de toda persona dentro del modelo de un Estado Social de Derecho.

d) Pero al cuadro descriptivo anterior, debe adicionarse la necesidad, igualmente imperiosa, de que las sociedades de contadores públicas, como ocurre en general frente a cualquier sociedad, se le haga un seguimiento desde el punto de vista institucional, que tiene que ver con el control de su situación jurídica, financiera, de operación administrativa, etc. Que como es fácil establecerlo, no supone la vigilancia profesional, es decir, la que se refiere a la forma como dicha sociedad, en cuanto dedicada al ejercicio de la actividad contable, logra su objetivo dentro de los parámetros morales y técnicos que la profesión de la contaduría pública lo reclama.

En virtud de coexistir ese doble enfoque en materia de control sobre esta clase de sociedades, es que resulta posible que concurren dos autoridades a vigilar su operación, no sólo desde su aspecto institucional, sino profesional, cuando, a la luz del artículo 26 de la Constitución, se reconoce la necesidad de que el Estado inspeccione y vigile el ejercicio de las profesiones.

e) La Constitución admite la posibilidad de que puedan existir competencias concurrentes entre diferentes órganos (art. 113), que se encargan de cumplir con las finalidades del Estado. De ahí el principio de la colaboración armónica entre los diferentes órganos del Estado y la necesidad de que las autoridades administrativas coordinen sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado (art. 209, inciso2).

f) No obstante las consideraciones anteriores, la Corte precisa lo siguiente:

En resumen, la función de inspección y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades sobre las sociedades de contadores esta dirigida a verificar la información que de manera ocasional ella requiera sobre la situación jurídica, contable, económica y administrativa, y a velar porque dichas sociedades, en su formación y funcionamiento y en el desarrollo de su objeto social se ajusten a la ley y a los estatutos. Pero indudablemente, dicha inspección y vigilancia opera en sí sobre la sociedad como institución, mas no en cuanto a la actividad profesional que desarrolla, en cuanto ciertamente agrupa a profesionales de la contaduría, y que se contrae específicamente a las actividades relacionadas con la ciencia contable, como se encuentran definidas por el art. 2 de la ley 43/90 que dice:

"Para los efectos de esta ley se entienden con actividad relacionada con la ciencia contable en general todas aquéllas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en el libro de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del contador público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial en aspectos contables y similares".

Se justifica, por consiguiente, la vigilancia y control de la Junta Central de Contadores sobre este tipo de sociedades, en la medida en que desarrolla una actividad profesional, asimilable a la que individualmente ejerce el contador público, que esta facultado para dar fé pública de hechos propios del ámbito de su profesión, aspectos en relación con los cuales no tiene ninguna injerencia la Superintendencia de Sociedades.

Por lo anterior, no resulta un despropósito la existencia de controles concurrentes entre la Superintendencia de Sociedades y la Junta Central de Contadores, pues cada uno de ellos tiene su propio objetivo y ámbito de operación. Y si eventualmente pudiere presentarse, una colisión de competencias, para ello el ordenamiento jurídico cuenta con los remedios apropiados.

- La censura del actor en relación con el párrafo del artículo 26 de la Ley 43/90 se encuentra ligada a los mismos supuestos fácticos y jurídicos que estructuran el cargo contra el artículo 5 mencionado, dado que si es inconstitucional la vigilancia de las referidas sociedades, por la Junta Central de Contadores igualmente lo sería la facultad de ésta para sancionarlas.

Pues bien, con la misma lógica del demandante se puede sostener que si el control profesional de dichas sociedades es responsabilidad de la Junta Central de Contadores, también lo es la aplicación de las medidas disciplinarias que consagra la ley, pues no se concibe el ejercicio de una actividad de control y vigilancia que no apareje, como medida consecuente e indispensable de su ejercicio, la atribución de imponer las sanciones legalmente previstas, porque carecería de justificación objetiva las funciones señaladas de vigilancia y control. No puede olvidarse que la administración puede ejercer una potestad sancionadora, que constituye un complemento necesario para el ejercicio de sus funciones y la consecución de sus fines, pues como se ha dicho, con el ejercicio de dicha potestad se logra realizar los valores de orden jurídico institucional, que resulta de exigir el acatamiento de una disciplina cuya observancia contribuye a la realización de sus cometidos.

No obstante lo anterior, la Corte considera necesario hacer una precisión sobre la naturaleza de la medida que puede adoptar la Junta Central con arreglo al párrafo en examen, porque ciertamente la cancelación que allí se autoriza, no puede ser del "permiso de funcionamiento de la sociedad", porque éste alude precisamente a la autorización que la Superintendencia otorga a una sociedad para operar, y por lo tanto,

su cancelación es una atribución de la autoridad que vigila el organismo desde el punto de vista institucional.

La cancelación, a que alude la norma recae, por consiguiente, sobre la inscripción de dicha sociedad en el registro ante la Junta Central de Contadores. Ello en razón de que si el contador requiere de la inscripción ante la Junta de Contadores para ejercer su actividad profesional (art. 1 ley 43/90), es obvio que el desempeño profesional a través de una organización societaria requiera igualmente de una inscripción para que la sociedad pueda operar válidamente.

Analizadas materialmente las causales por las cuales pueden sancionarse a las Sociedades de Contadores, encuentra la Corte que ellas tipifican con exactitud y precisión las conductas que pueden dar lugar a la imposición de sanciones. Además, en el párrafo del art. 1 se precisa que para la aplicación de sanciones se seguirá el procedimiento establecido en el art. 28, que se declara exequible mediante esta sentencia.

- Se observa que el actor no fundamentó la censura contra la expresión "la economía nacional", del numeral 1 del referido artículo 26.

En razón de lo expresado, la Corte declarará exequibles, en forma condicionada, el art. 5, y el párrafo 1º del art. 26, y se declarará inhibida para decidir en relación con el numeral 1 del artículo 26.

2. NORMAS

Artículo 6º. De los principios de contabilidad generalmente aceptados. Se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas".

Artículo 25. De la suspensión. Son causales de suspensión de la inscripción de un contador público hasta por el término de un año, las siguientes:

(...)

5. Desconocer flagrantemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia como fuente de registros e informaciones contables.

2.1. CARGOS.

Advierte el demandante que el legislador en ningún momento estableció los principios de contabilidad generalmente aceptados, en razón de que dicha función le fue asignada al Consejo Técnico de la Contaduría Pública por los artículos 29 y 33 del proyecto de ley, que la Corte Suprema declaró inexecutable, al considerar que un organismo administrativo no podía expedir normas generales e impersonales, que es a lo que equivale la expresión "determinar", pues con ello se violaban las atribuciones del

Congreso relativas a la función legislativa y del Presidente de la República, como titular de la potestad reglamentaria.

Por idénticas razones es contraria a la Constitución el numeral 5 del artículo 25 que señala como causal de suspensión de la inscripción de un contador público, el desconocimiento flagrante de los referidos principios, porque estaría permitiendo una sanción, sin causa que lo justifique, ante la inexistencia de tales principios.

Los artículos en cuestión, además, resultan ser "inconstitucionales por omisión legislativa relativa", pues al no haberse establecido en la ley dichos principios, mal puede el Presidente de la República reglamentarlos, por simple sustracción de materia.

De otra parte, las referidas disposiciones resultan afectadas de inconstitucionalidad sobreviniente, pues ellas quebrantan los arts. 1, 6, 29, 28, 113, 114 y 150 de la Constitución de 1991, si se tiene en cuenta que "la facultad de expedir leyes compete al Congreso de la República, y el Consejo de la Contaduría Pública no puede arrogarse la competencia legislativa que constitucionalmente le corresponde al poder legislativo".

2.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

En su intervención la referida Junta alude al concepto del Consejo Técnico de la Contaduría, en relación con la acusación contra el numeral 5 del artículo 25 en donde éste señala:

"...de la simple lectura del artículo ahora cuestionado se concluye sin mayor esfuerzo que el legislador del 90 no hace nada distinto de presentar una definición, mas no una enumeración de unos principios, que debemos decir de una vez por todas, son mutantes en el tiempo.."

"Pero también se hace necesario recordar, si no lo sabe el demandante, que los principios de contabilidad generalmente aceptados no nacen porque una norma lo imponga, nacen, como su nombre lo indica, de la aceptación general de toda una profesión a nivel mundial, se van generando con el transcurso del tiempo y por la conveniencia de su uso y por el uso mismo siempre que sea reiterado, uniforme y público, se van consolidando independiente de si una norma los consagra o no".2.3
Concepto del Procurador General de la Nación.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Según el Procurador, si bien la norma se limita a mencionar los principios de contabilidad, sin entrar a determinarlos, ello no conlleva a su inexecutableidad.

Advierte, además, que es responsabilidad del legislador expedir las normas básicas que rigen la actividad contable, las cuales pueden ser reglamentadas por el ejecutivo a través del Contador general de la Nación (C.P. art. 354), a quien la Constitución le asigna la función de "determinar las normas contables que deben regir en el país

conforme a la ley". Esta facultad, al no estar restringida a la contabilidad pública, cobija también los principios de la contabilidad privada.

Recuerda el Procurador que la Corte declaró la inexecutable del numeral 1 del art. 44 de la Ley 222/95 (C-290/97), donde se facultaba al Gobierno para expedir los principios de contabilidad y auditoría generalmente aceptados, por considerar que el Gobierno no contaba con un marco legislativo suficiente que lo habilitara para ello.

Sobre el numeral 5 del artículo 25 el Procurador solicita declarar su constitucionalidad, en virtud de que no existe el vacío normativo alegado por el actor, ya que los principios de contabilidad están conformados por los conceptos básicos y las reglas que deben observarse en el manejo del registro de la información contable. Los parámetros de la contabilidad están dados por las normas básicas y técnicas de la contabilidad, las cuales permiten regular el ciclo contable.

El régimen contable colombiano se conforma con las disposiciones de contabilidad contenidas en el código de comercio, en el estatuto tributario y en los decretos reglamentarios, principalmente en el 2649/93, así como también en las normas emanadas de los organismos de control, que señalan las reglas técnicas de contabilidad especial que deben observar las instituciones sometidas a su vigilancia.

2.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

El problema planteado en relación con las normas acusadas se reduce a determinar si se puede sancionar con suspensión a un contador, por desconocer los principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando tales principios no se han consagrado por la ley, y de ello resulta la imposibilidad de infringirlos.

Para responder éste cargo la Corte se remite a la sentencia C-597/96 en la cual la Corte analizó el art. 659 del estatuto tributario que alude a la posibilidad de imponer sanciones a los contadores y a las sociedades de contadores, cuando "lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados", providencia en la cual se dijo lo siguiente:

"La Corte no coincide con el actor pues considera que, como bien lo sostienen todos los intervinientes, esta expresión tiene un contenido técnico suficientemente preciso y determinado por la ley para calificar la conducta de estos profesionales. Así, el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, que debe integrarse al análisis de la presente disposición, señala que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son "el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas." Además, como bien lo indican varios intervinientes, estos principios no son un criterio vago, que puede ser interpretado de cualquier manera por quien imponga la sanción, sino que tales principios tienen un contenido técnico universal que debe ser conocido por cualquiera de estos profesionales, pues es elemento integrante de sus conocimientos profesionales. Por

ello la Corte considera que no estamos en frente de un tipo en blanco cuyo alcance es establecido de manera autónoma por un reglamento administrativo, caso en el cual su constitucionalidad sería discutible, sino de una descripción que recurre a un concepto técnico determinable por cualquiera que sea experto en tales disciplinas. Lo único que hace entonces el decreto reglamentario mencionado por el actor es aumentar la seguridad jurídica al codificar los alcances de ese concepto, lo cual en manera alguna genera la inconstitucionalidad de la norma acusada. Se trata pues de una "colaboración reglamentaria", según la expresión de la jurisprudencia comparada, que es válida en este campo sancionador, pues la ley no se remite al reglamento para que éste elabore una regulación independiente de la ley sino que el reglamento simplemente contribuye a la precisión de ciertos conceptos legales, que ya se encuentran de por sí suficientemente determinados por la ley".

Consecuente con lo anterior, la corte declarará la exequibilidad de las disposiciones examinadas en este acápite.

3. NORMAS.

Artículo 7º. *De las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

(...)

PARAGRAFO. Cuando fuere necesario, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, complementará y actualizará las normas de auditoría de aceptación general, de acuerdo con las funciones señaladas para este organismo en la presente ley.

Artículo 8º. *De las normas que deben observar los contadores públicos. Los contadores públicos están obligados a:*

(...)

3. Cumplir las normas legales vigentes, así como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión.

Artículo 37.6. *Observancia de las disposiciones normativas. El Contador público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos.*

3.1 CARGOS.

La aplicación de las normas anteriores dependía de la facultad que se le otorgaba al Consejo de la Contaduría Pública para "determinar y promulgar los principios de contabilidad y las normas de auditoría de aceptación general en el país", según el art. 33 del proyecto, que la Corte Suprema de Justicia declaró inexecutable.

Al suprimirse dicha facultad, estima el actor, que las normas antes citadas, quedaron afectadas de inconstitucionalidad por consecuencia, por haber desaparecido el fundamento jurídico que les otorgaba validez.

Las referidas disposiciones también desconocen la Constitución de 1991, porque la competencia para expedir normas, con fuerza obligatoria y carácter abstracto, general e impersonal, corresponde al Congreso de la República (arts. 1, 6, 113, 114 y 150), y su reglamentación es atribución del Presidente de la República (C.P. art. 189-11).

Por lo demás, la expresión "cumplir las normas legales vigentes" contenida en el numeral 3 del art. 8 demandado, es redundante e inocua, porque este deber ya está consagrado en el inciso segundo del art. 4 de la Constitución.

3.2. INTERVENCIONES.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Contrario a lo que piensa el demandante, la aplicación de estas normas en ningún momento depende de la facultad que se le otorgaba al Consejo de la Contaduría Pública para expedir las normas de contaduría generalmente aceptadas a que aludía el artículo 33 del proyecto. En efecto, ni el proyecto lo decía ni tampoco lo dice la Ley 43/90, y el demandante no puede inferirlo a la ligera poniendo en boca del legislador cosas que nunca dijo.

Esas disposiciones no dependen de otras, porque son autónomas, "como que obedecen a la necesidad de someter a los contadores públicos al cumplimiento de unos mínimos conductuales y contienen precisamente el respaldo legal a las actuaciones de los dos organismos vertebrales más importantes de la contaduría pública, como son el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Junta Central de Contadores".

Además, las normas acusadas no señalan que el Consejo Técnico de la Contaduría "determine y promulgue" las normas de auditoría de aceptación general, sino complementarlas y actualizarlas. Además, considera el Consejo Técnico que cualquier profesión liberal debe tener unas reglas de comportamiento que deben ser expedidas por un órgano competente e idóneo desde es punto de vista profesional. Ahora, al no cumplirse dichas reglas deben tener una sanción impuesta por un organismo competente que sea independiente de la entidad que las expidió.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Con respecto al párrafo del artículo 7 de la Ley 43/90, considera el Procurador que es inconstitucional, "por cuanto como se advirtió debe ser el legislador quien establezca las normas de auditoría de aceptación general, las cuales deben ser reglamentadas por el ejecutivo y en caso de que se dé a cualquier otra autoridad la facultad de actualizarlas o complementarlas en algún aspecto técnico, deberá establecerse la oportunidad y el ámbito preciso en que se ejercerá dicha facultad, la cual en todo caso no puede desplazar al legislador (C.P. art. 150-2), al Gobierno (C.P. art. 189-11) o al Contador General (C.P. art. 354) parámetros estos que no están presentes en la Ley 43/90 a la cual hace autorreferencia el párrafo que se estudia. Por el contrario, tal

facultad se concede de manera abierta, al señalar que puede ejercerse "cuando fuere necesario" y de acuerdo a las funciones señaladas para ese organismo en la propia Ley 43, la cual, como fue finalmente sancionada, no contempla la función relacionada con la determinación y promulgación de normas relacionadas con la auditoría, por cuanto ésta fue declarada inconstitucional en esa ocasión con la Corte Suprema". En relación con el numeral 3 del artículo 8 de la Ley 43/90, advierte la Procuraduría lo siguiente:

Los órganos de la profesión, son la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Conforme con la Ley 43 ninguno de dichos organismos tienen facultad para expedir normas relacionadas con la profesión ni con la contabilidad pública. Por lo tanto, carece de pertinencia señalar que los contadores públicos están obligados a cumplir las disposiciones de estos organismos.

En cuanto a la obligación de los contadores de observar las normas legales vigentes, debe observarse que si bien la Constitución consagra tal deber en sus arts. 4 y 95, no es inconstitucional incluirlas en una ley.

Finalmente solicita la Procuraduría que se declare la inexecutable del numeral 6 del artículo 37 de la mencionada ley.

3.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

3.3.1. El problema que se plantea se reduce a determinar si el Consejo Técnico de la Contaduría puede complementar y actualizar las normas de auditoría de aceptación general. Es decir, no se cuestiona por el actor la posibilidad de que existan normas de auditoría de aceptación general las cuales efectivamente están contempladas en el art. 7 de la ley 43/90, que no fue objeto de demanda, salvo su parágrafo.

3.3.2. En el punto anterior se analizó la constitucionalidad de los principios de contabilidad generalmente aceptados y se admitió su constitucionalidad, por las razones ya expuestas.

No obstante, la situación que se examina es bien diferente, y no se podría dar una solución al problema exactamente igual, pues como se dijo antes, de lo que se trata es de definir si el referido Consejo tiene o no la mencionada atribución normativa.

3.3.3. A juicio de la Corte, es al legislador a quien le corresponde establecer o reconocer los principios de auditoría generalmente aceptados (art. 150 C.P.), aun cuando ello no se opone a que ellos puedan ser establecidos, como lo advirtió la Corte en la sentencia C-597/96 respecto de los principios de contabilidad generalmente aceptados, a través de los usos reiterados, constantes y públicos. Dentro de dicha atribución naturalmente esta la de complementarlos y actualizarlos.

Con todo, no es posible que el legislador pueda atribuir al Consejo Técnico de la Contaduría la aludida facultad normativa, la cual sí es posible que la pueda tener el Presidente de la República o el Contador General de la Nación, según lo autoriza la Constitución (arts. 189-11 y 354, inciso 2).

3.3.4. Consecuente con lo anterior, resulta igualmente inconstitucional la expresión "asi como las disposiciones emanadas de los organismos de inspección y vigilancia de la profesión", es decir, de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría, porque en este supuesto también la ley le está atribuyendo a dichos organismos un poder normativo privativo del legislador.

3.3.5. Por las consideraciones anteriores, se declarará inexecutable el párrafo del art. 7; executable el numeral 3 del art. 8, salvo la expresión mencionada en el numeral anterior, que se declara inexecutable. Igualmente, se declara inexecutable la expresión "y por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública", contenida en el art. 37-6 de la ley 43/90.

4. NORMA.

ARTICULO 4. De las sociedades de contadores públicos. Se denomina sociedad de contadores públicos a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros contadores públicos, la prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley. En las sociedades de contadores públicos el 80% o mas de los socios deberán tener la calidad de contadores públicos y su representante legal será un contador público, cuando todos los socios tengan tal calidad.

4.1. CARGO.

Para el demandante, la norma en cuestión no crea un nuevo tipo de sociedad diferente a las que existen en el mundo jurídico colombiano (civiles y comerciales, art. 1º ley 222/95). Sin embargo, se consagran en ella una serie de limitaciones en relación con el régimen general de las sociedades, así: el objeto social lo constituye la prestación de servicios relacionados con la ciencia contable (ley 43/90, art. 2 y art. 8-4 ley 145/60)); cualquiera que sea el tipo que se adopte la sociedad se denominará "sociedad de contadores públicos" y en este caso, se exige que el 80% de sus socios deben ser contadores públicos, y en el supuesto en que todos los socios sean contadores, el representante legal debe ser contador público.

La disposición en cita quebranta los derechos de igualdad, a escoger libremente profesión u oficio, a la libre asociación para el desarrollo de las diferentes actividades que las personas realizan en sociedad y a la libertad de actividad económica y de iniciativa privada, por las siguientes razones:

Las exigencias referidas no se requieren para la constitución de sociedades de profesionales de otras disciplinas liberales, lo cual evidencia la ruptura del principio de igualdad. En efecto, el contador no puede constituir una sociedad civil o comercial para la prestación de los servicios de contaduría con personas que no sean contadores públicos. Además, conforme con la ley 222/95, los administradores de una sociedad pueden ser socios o extraños, sin que se imponga ninguna limitación, mientras que la norma demandada establece en ese sentido una limitación al disponer que el

representante social debe ser un contador. También de ello se deduce que la norma limita la libertad de empresa, la actividad económica y la iniciativa privada.

Pero, además, se instituye una restricción injustificada al derecho de libre asociación, porque según la norma en cuestión, como ya se advirtió, solo es posible la constitución de una sociedad que tenga por objeto la prestación de servicios inherentes a la ciencia contable, con personas que sean contadores públicos. Y en ese orden de ideas, la disposición viola el art. 26 superior.

4.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

En relación con la censura que el actor hace a la norma mencionada, la Junta Central de contadores observa:

"La circunstancia concreta de que en norma especial hayan sido reguladas las sociedades de contadores públicos, con especiales connotaciones, no significa en forma alguna que otros entes, llámense entidades sin ánimo de lucro, sociedades civiles, sociedades comerciales, cooperativas, empresa unipersonales, por citar algunos ejemplos, no puedan contemplar dentro de su objeto social servicios contables. Corresponde a una realidad incontrovertible que hoy por hoy los servicios contables se ofrecen a través de entes de diversa naturaleza, aspecto que no significa que los preceptos contenidos en los artículos 4 y 5 de la Ley 43 de 1.990, sean violatorios de los artículos 13, 38 y 333 de la Constitución Política, cosa distinta es que estos entes deban inscribirse en la Junta Central de Contadores para someterse a su inspección y vigilancia en relación con la realización de actividades propias de la profesión contable".

Concluye señalando: "se deduce, entonces, que por la circunstancia concreta de que exista regulación particular para los entes jurídicos denominados sociedades de contadores públicos, no por ello se desconoce a las demás personas jurídicas el derecho que les asiste de contemplar dentro de su objeto social la prestación de servicios inherentes a la disciplina contable, desde luego sometidos a mecanismos de inspección y vigilancia de la Junta, para evitar el ejercicio desbordado que pudiera atentar contra la fe y la confianza pública".

Ministerio de Educación Nacional.

Señala el apoderado del Ministerio que, si bien la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia declaró inexecutable la disposición que facultaba a la Junta Central para expedir permisos de funcionamiento a sociedades de contadores públicos, ello no es óbice para desconocer la facultad de dicha Junta de llevar a cabo la vigilancia e inspección de tales sociedades a fin de garantizar que su ejercicio se encuadre dentro de los lineamientos de la Ley 43 de 1.990. Tampoco ello es contrario al ordenamiento jurídico en el sentido de que estas sociedades sean objeto de un doble control, por una parte, de la Superintendencia de Sociedades que vigile el cumplimiento de las disposiciones

sobre constitución y funcionamiento de la sociedad y, por otro, el de la Junta que controla exclusivamente el sometimiento de la sociedad a las disposiciones legales relacionadas con el ejercicio de la contaduría pública. Estos controles, como lo señaló el Congreso en el trámite de la ley, no son contrarios ni excluyentes.

Advierte el apoderado del Ministerio que el control administrativo sobre las personas jurídicas para la vigilancia del ejercicio de las profesiones a fin de lograr la satisfacción de las necesidades básicas de la sociedad, es una actividad autorizada por la Constitución sin perjuicio del control que realice la Superintendencia de Sociedades o Dansocial para preservar la constitución, operación y manejo de dichos organismos como entes societarios.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Para el Procurador, el artículo acusado establece limitaciones injustificadas a la libertad de asociación, en virtud de que impide la conformación de una sociedad dedicada a actividades contables "con menos de cinco socios, cuando uno de los integrantes no sea contador público al establecer que el 80% o más de los socios deben ser contadores públicos, lo cual es un requisito y un tratamiento diferente que carece de fundamento", y, además, exige que el representante legal sea contador cuando todos los socios tengan dicha calidad, exigencia que tampoco encuentra justificación alguna y significa, por el contrario, un tratamiento desigual de dichas sociedades frente a aquéllas con el mismo objeto pero en las cuales participan profesionales de otras áreas, que no quedan sometidas a tales exigencias. Además, se limita la libertad de asociación al exigir la norma cuestionada, que en el evento en que todos los socios sean contadores públicos, el representante legal debe tener dicha calidad especialidad, condición que no se justifica si se sabe que la actividad de dicho representante se relaciona con el funcionamiento administrativo de la empresa, y no con el objeto social que deba desarrollar.

4.3. ANALISIS DEL CARGO.

4.3.1. El asunto que se debate consiste en determinar si es posible que el legislador pueda regular un tipo de sociedad que vincule única y exclusivamente a quienes sean contadores públicos o a quienes conformen una determinada mayoría. Igualmente, si cuando se trate de este tipo de sociedades su representante legal debe tener la condición de contador público.

4.3.2. La Corte Constitucional en al sentencia C-265/94, al analizar la constitucionalidad del artículo 12 de la ley 44 de 1993, sobre las sociedades de gestión colectiva de derechos de autor y conexos, que deben funcionar con un determinado número de socios pertenecientes a la misma actividad y gestionar un objeto social específico, expuso argumentos para avalar la exequibilidad de dicha norma que son útiles para resolver el problema planteado.

En la referida sentencia la Corte aludió a las diferentes formas constitucionales de asociación y sus efectos sobre las posibilidades de reglamentación legal y de control constitucional y precisó que existe un derecho genérico de asociación previsto en el artículo 38 de la Constitución y que dentro de este género caben distintas formas de asociación, como los sindicatos, los colegios profesionales, las asociaciones para hacer efectivos los mecanismos de participación, etc., que persiguen objetivos o intereses comunes de carácter no lucrativo, e igualmente que pueden existir asociaciones que bajo la forma de sociedades comerciales persiguen fines económicos, que tienen respaldo constitucional en la libertad de empresa y de iniciativa privada (art. 333 C.P.). La distinción anterior, según la aludida sentencia, es importante porque el control de constitucionalidad es más estricto cuando se trata de normas que regulan y afectan la libertad de asociación, que cuando se trata de normas relativas al derecho societario, en donde se permite una mayor libertad de configuración por la norma jurídica, siendo posible, por consiguiente, que el legislador pueda establecer restricciones mayores, aunque dentro de ciertos límites.

Consecuente con lo anterior dijo la Corte:

"Por eso, el juez constitucional debe actuar de manera prudente al analizar la legitimidad constitucional de una determinada regulación de las libertades económicas, por cuanto la Constitución consagra la dirección de la economía por el Estado. El juez constitucional deberá entonces respetar en general las razones de conveniencia invocadas por los órganos de representación política. La Corte considera que en esta materia se impone el llamado criterio de la inconstitucionalidad manifiesta, por lo cual, sólo si de manera directa la norma vulnera derechos fundamentales, o viola claros mandatos constitucionales, o incurre en regulaciones manifiestamente irrazonables o desproporcionadas, deberá el juez declarar la inconstitucionalidad de la norma. Es decir, si la ley que regula la actividad de sociedades de contenido patrimonial no vulnera claramente la carta fundamental o establece regulaciones manifiestamente irrazonables debe ser considerada constitucional, por cuanto hay cláusulas generales que autorizan la intervención estatal en la economía".

"En cambio, con respecto a las asociaciones que no tienen contenido económico o esencialmente patrimonial, se impone una interpretación restrictiva de las posibilidades de interferencia estatal, por cuanto la Constitución no prevé formas de dirigismo estatal político o ético sino que, por el contrario, consagra como principio el pluralismo y la coexistencia de las más diversas formas de vida. Por tal razón, la prueba de constitucionalidad en este caso es mucho más estricta. En este campo debe primar el canon hermenéutico de la "in dubio pro libertate": el juez constitucional deberá entonces ser mucho más celoso en el control de las intervenciones estatales, puesto que con respecto a tales asociaciones basta que tal intervención no tenga justificación constitucional expresa y clara o no esté fundada en la existencia de un riesgo claro e inminente para que se deba declarar su inexecutable por violación de la libertad de asociación. Esto significa que si la ley no demuestra un fundamento constitucional manifiesto y claro deberá ser declarada inconstitucional".

4.3.3. Con fundamento en los mencionados criterios la Corte examina en concreto la constitucionalidad del precepto acusado, así:

Las sociedades de contadores públicos tienen como objeto principal desarrollar, por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros contadores públicos la prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Dichas sociedades deben estar integradas por contadores que representen el 80% o más de los socios y su representante legal deberá ser un contador público, cuando todos los socios tengan dicha calidad.

No cabe duda que se trata de sociedades que tienen un objetivo que persigue fines económicos que benefician a sus socios. Por lo tanto, el examen de constitucionalidad, bajo los criterios antes expuestos, ha de establecer si la mencionada regulación es manifiestamente inconstitucional, en cuanto vulnere de manera directa derechos fundamentales o precisos mandatos constitucionales, o sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada.

En principio, es conforme con la Constitución que el legislador haya previsto la posibilidad de la existencia de estas sociedades, pues en desarrollo de la libertad de empresa, es viable que las personas en forma individual o agrupadas en sociedades puedan ejercer actividades de naturaleza económica, como es en este caso la prestación de servicios contables.

No obstante, en relación con las restricciones que prevé la norma la Corte observa:

- La restricción, en el sentido de que el 80% de los socios deben ser contadores públicos no resulta desproporcionada e irracional, si se tiene en cuenta la finalidad que persigue, cual es la integración societaria de los profesionales contadores, con el fin de prestar servicios contables y de este modo asegurar el derecho al trabajo y el ejercicio profesional de éstos. Es decir, que de esta manera la agrupación societaria busca efectivizar en cierta manera los derechos fundamentales de los socios, como son los mencionados antes, persiguiendo de esta finalidad que se ajusta plenamente a la Constitución. Adicionalmente, puede decirse que una sociedad integrada por contadores públicos en la forma indicada, ofrece una mayor garantía de eficiencia y responsabilidad en la prestación de los servicios profesionales a los usuarios.

- En cambio, a juicio de la Corte, es irracional y desproporcionada y, por lo tanto, resulta injustificada, la restricción contenida en la disposición en el sentido de que el representante legal debe ser un contador público, cuando la totalidad de los socios sean contadores, pues para la representación de la sociedad resulta indiferente que el representante tenga una determinada profesión, en la medida en que el hecho de ser contador no garantiza un mayor éxito en la gestión social de la empresa, como es la prestación de los servicios profesionales relacionada con la ciencia contable, como si se asegura con la participación como socios de los contadores en la sociedad. Por lo tanto, el órgano de gobierno competente de la sociedad, en el cual están representados los socios, debe tener la libertad para apreciar si conviene o no para el cumplimiento de los objetivos sociales que el nombramiento del representante legal recaiga sobre un

contador o sobre cualquier otro profesional, o persona, aun cuando ésta no sea profesional.

Por las consideraciones expuestas, la Corte declarará inexecutable la expresión "y su representante legal será un contador público cuando todos los socios tengan tal calidad". Y declarará executable el resto de la disposición demandada.

No obstante la executableidad que se declara, advierte la Corte, que aun cuando resultan constitucionales las sociedades de contadores, que pueden desarrollar el objetivo social mencionado, ello no implica que no puedan prestarse servicios contables mediante otra forma de sociedades y sin las limitaciones en cuanto a la calidad y número de socios: pero para que una sociedad pueda denominarse sociedad de contadores, si debe reunir los requisitos antes mencionados.

5. NORMA.

Artículo 10. De la fe pública.

(...)

PARAGRAFO. 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 ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes.

5.1 CARGO

El hecho de otorgar fe pública no convierte a los contadores en funcionarios públicos, porque efectivamente no reúnen los requisitos señalados en el art. 123 de la Constitución y en la definición que trae el art. 63 del Código Penal.

El contador no es el único particular que da fe pública, porque también lo hacen los médicos cuando certifican sobre la causa de la muerte de una persona.

Ahora, el art. 61 de Código Penal establece los criterios para fijar la pena, según la gravedad y las modalidades del hecho punible, la personalidad del agente, etc. dentro de la cual se encuentra subsumida la condición de si el agente es servidor público o un particular. Si el médico, por ejemplo, incurre en una conducta delictuosa, como sería que por culpa grave se le muriera un paciente, se le impondría la sanción señalada para esa clase de delitos.

Pero si al contador se le asimila a un funcionario público, al dar fe pública incurre en una falsedad de tipo ideológico o material, no se le aplica la pena establecida en el art. 221 del Código Penal, en los artículos 157, 212, 293 y 395 del Código de Comercio y el art. 43 de la ley 222 de 1995, sino la que señalan los arts. 218 o 219 del Código Penal.

Así, pues, la norma acusada, según el actor, implica el "... quebrantamiento del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución; los artículos 28 y 29 ibídem, por imprecisión de la conducta punible y de la pena; y el artículo 123, ibídem por la figura de "asimilación" del contador público a funcionario público, por cuanto no se desempeña real y jurídicamente como tal. De otra parte infringe el principio de "favorabilidad de la ley", protegido constitucionalmente por el art. 29, porque en su

condición de particular se le deben aplicar las disposiciones penales (sic) por ser mas favorables que las establecidas para el funcionario público".

5.2 INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores

Anota el representante de la Junta que el párrafo cuestionado tuvo origen en la consideración de que el contador público da fe pública, cuando con su firma y número de tarjeta profesional, suscribe un documento en que certifica sobre determinados hechos económicos. Por eso se justifica un régimen punitivo especial, mucho más drástico que el aplicable a los particulares cuando quiera que falten a los deberes propios de su condición de fedatarios públicos.

No se puede olvidar que los profesionales de la disciplina contable son dadores de fe en el sentido de que sus manifestaciones se presumen veraces, es decir, que los actos que producen en ejercicio de su profesión se tienen por ciertos, salvo prueba en contrario.

Ministerio de Educación Nacional.

El apoderado del Ministerio prohíja los criterios señalados, en relación con esta norma, por el representante de la Junta Central de Contadores. Por ello, solicita a la Corte declarar la constitucionalidad de la norma demandada.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Se refiere inicialmente el Procurador a la noción de servidor público que trae el artículo 123 de la Constitución y advierte que de acuerdo con dicha norma, el legislador puede extender a los particulares el régimen aplicable a los funcionarios públicos, cuando lo considere conveniente a fin de proteger el interés general, pero única y exclusivamente en la medida en que ellos desempeñen una función pública.

Los contadores dan fe pública en desarrollo de ciertas actividades propias de su profesión; por lo tanto, no considera la Procuraduría que la norma infrinja los preceptos superiores de favorabilidad y debido proceso alegados por el actor, por cuanto estas funciones comprometen el interés general y la seguridad de los asociados. De suerte que el tratamiento especial que les da el legislador se justifica en la confianza que deposita en estos profesionales y en "la importancia de la función pública encomendada a los contadores...".

Agrega el Procurador, que la ley no le da a los contadores un tratamiento diferente a otros particulares que dan fe pública, si se tiene en cuenta que el artículo 63 del Código Penal, señala de manera general que, para efectos penales, se consideran servidores públicos, los particulares que ejerzan funciones públicas de manera permanente o transitoria.

En razón de lo expresado, el Procurador solicita a la Corte declarar la constitucionalidad del referido artículo 10 de la ley 43/90.

5.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

5.3.1. El problema planteado por el actor consiste en determinar si la norma acusada viola los principios de igualdad y del debido proceso, así como la preceptiva del artículo 123 de la Constitución, en razón de que asimila el contador a un funcionario público, de manera que penalmente se le da el tratamiento de tal, aunque no reúna ninguno de los requisitos que exige la constitución para catalogarlo como funcionario del Estado.

Por lo mismo, el interrogante que se le formula a la Corte es si la ley puede asimilar a los contadores, cuando otorguen fe pública en materia contable, a funcionarios públicos, para efectos de las sanciones penales.

5.3.2. Como se sabe, en virtud de los enunciados del artículo 26 de la Constitución, el Estado tiene la facultad de inspeccionar y vigilar el ejercicio de las profesiones, en orden a conseguir que la prestación de los servicios por estas personas se ofrezcan dentro de condiciones que garanticen su eficiencia dentro de una atmósfera de moralidad, y lograr la protección de los intereses de los usuarios.

La norma acusada no viola las normas constitucionales invocadas por el actor si se tiene en cuenta que el contador es un profesional que goza y usa de un privilegio que muy pocos de los demás profesionales detentan, que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable. Tal circunstancia particular lo ubica técnica, moral y profesionalmente en un contexto personal especial, que le exige, por lo mismo, una responsabilidad también especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o atestación, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos legales.

No excede pues la norma acusada los parámetros superiores en que se funda la equidad, porque al someter la ley a los contadores públicos al mismo nivel de responsabilidad penal que se demanda de los funcionarios públicos, tiene en cuenta que estos profesionales ejercen materialmente una actividad, asimilable a una función pública, como es la de otorgar fe pública sobre los actos propios de su profesión, ejercicio que apareja, por lo mismo, una responsabilidad especial en términos similares a la que se deduce contra los funcionarios del Estado, quienes, como es obvio, ejercen funciones públicas.

Es oportuno establecer, que cuando la ley "asimila" al contador a un funcionario público, utiliza la figura como una estrategia encaminada a aprovechar la regulación penal sobre los delitos contra la fe pública, y establecer la naturaleza de la responsabilidad que le corresponde dentro de este ámbito, y no, como lo censura el demandante, forzando una situación para encontrar afinidades entre ambas personas, pues es claro que a pesar de todo, resulta imposible provocar el cambio de la condición

personal del contador, pues éste, a pesar la situación descrita, seguirá siendo un particular.

5.3.3. Para la Corte, entonces, el párrafo acusado no consagra una inequidad con los contadores, porque no es igual su situación cuando otorgan fe, que la de otros profesionales que no gozan de esa atribución excepcional, de manera que es razonable que se les otorgue un tratamiento diferente.

Por las razones señaladas, la Corte declarará la exequibilidad de la disposición acusada.

6. NORMA.

ARTICULO 16. De la composición. La Junta Central de Contadores será el tribunal disciplinario de la profesión y estará integrada por ocho miembros así:

1. El Ministro de Educación o su delegado.

2. El Presidente de la Comisión Nacional de Valores o su delegado.

3. El Superintendente de Sociedades o su delegado.

4. El Superintendente Bancario o su delegado.

5 Un representante de la Asociación Colombiana de Universidades o la entidad que la sustituya, con su suplente.

6. Un representante de la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública, Asfacop, o la entidad que la sustituya con su suplente.

7. Dos representantes de los contadores públicos con sus suplentes.

PARAGRAFO. Los delegados de los funcionarios antes mencionados deberán tener la calidad de contadores públicos, con excepción del delegado del Ministerio de Educación Nacional.

Por normas posteriores se adicionó la composición de la Junta Central de Contadores con tres miembros más, que son:

- El Director de Impuestos Nacionales o su delegado (Inc. 3º., art. 54 de la ley 6/92, modificatorio del artículo 659 del Estatuto Tributario)

- El superintendente Nacional de Salud o su delegado (D. 1259, art. 17-3)

- El Contador General de la Nación o su delegado (Art. 12, ley 298/96).

6.1. CARGO.

Los miembros de la Junta no se posesionan, ni asisten a las reuniones de la misma y, "...por tanto no participan en las investigaciones ni en las decisiones adoptadas para sancionar a los contadores por las infracciones o faltas disciplinarias (...), en razón de que la norma acusada, en un acto de extrema y extraña permisibilidad, confiere a los titulares, en forma permanente e indefinida, designar a un delegado personal, de su libre nombramiento y remoción, con entera libertad de poderlo reemplazar, sustituir o destituir en la oportunidad o en circunstancias que a bien tenga o la conveniencia le

aconseje, pues la ley no precisó cuál debía ser su delegado..". Agrega el actor, que de esta manera el titular se convierte en figura decorativa o membrecía de papel.

Lo menos que se puede esperar del "Tribunal de Etica" es que esté integrado por especialistas, con amplia experiencia profesional y académica en cuestiones relacionadas con la ciencia contable, como garantía de imparcialidad y fallos justos, circunstancia que no se da en Junta Central de Contadores. En efecto, ocurre que efectivamente sus miembros no reúnen los requisitos que exige la Constitución para constituirse en juez competente, y "... no obstante se les ha erigido legalmente como jueces disciplinarios de la conducta ética de una profesión que desconocen ...".

Ni siquiera la ley autoriza a los miembros de la Junta para asesorarse de abogados cuando ello sea necesario, contrariando el debido proceso, porque el fallador ignora el tema que está juzgando.

Todo lo anterior le sirven al actor, para señalar que esos "... son motivos suficientes que los inhabilita para juzgar la conducta ética de los contadores públicos al no garantizar los principios de imparcialidad, independencia y competencia exigidos por el inciso segundo del art. 29 de la Constitución, unido a lo cual se da la omnimoda discrecionalidad de los titulares para nombrar, reemplazar, sustituir o remover a sus delegados. De igual forma, las normas demandadas contravienen el art. 1º. de la Constitución, porque las circunstancias demostradas no corresponden a un Estado de Derecho, y los artículos 228 y 230, ibídem, porque los miembros titulares de la Junta Central designados por la ley, cuando no son contadores públicos, carecen de conocimientos y pericia para proferir fallos justos".

6.2.INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

En el artículo acusado la Ley 43 establece la composición de la Junta Central de Contadores, órgano de la profesión, integrada por 11 miembros, cuatro en representación de los contadores, las asociaciones de las universidades y las facultades de contaduría, y siete en representación de algunos organismos del Estado, a saber: el Ministerio de Educación, la Superintendencia Nacional de Valores, la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Bancaria, la Superintendencia Nacional de Salud, la DIAN y la Contaduría General de la Nación.

Es cierto que los miembros titulares de la Junta tienen sus delegados, con lo cual la ley buscó garantizar la continuidad en el desenvolvimiento de los asuntos de competencia de dicho organismo, en el caso de la imposibilidad para asistir por los miembros titulares. Ello no significa en forma alguna, que los delegatarios usurpen las funciones de los miembros titulares, ni que se genere una violación constitucional porque en un momento dado la Junta está integrada por sólo delegatarios.

Ministerio de Educación Nacional.

El apoderado del Ministerio señala que la Junta Central de Contadores es un "organismo público dependiente del Ministerio de Educación Nacional, con una composición mixta de altos funcionarios del Estado...".

"Todos los miembros - anota el interviniente- incluidos los delegados de los organismos del Estado, a excepción del Ministro de Educación, deben tener la calidad de contadores públicos inscritos en la Junta Central de contadores, motivo por el cual son idóneos para desempeñar el cargo de juzgadores disciplinarios de los contadores. Igualmente los representantes de la Asociación Colombiana de Universidades y de la Asociación de facultades de Contaduría Pública, son decanos o directores de programas universitarios de contaduría pública. Los representantes de los Contadores Públicos son elegidos por sus organizaciones profesionales en asambleas que se celebran cada dos años, ajustándose al artículo 26 de la C.N., como quiera que son los propios profesionales quienes eligen a sus representantes."

Advierte igualmente, que los delegados, funcionarios públicos y los particulares, quedan investidos de función pública y asumen su responsabilidad desde el momento de su posesión.

Entiende el interviniente que la Junta Central de Contadores es delegataria directa del ejercicio de las funciones de vigilancia que el Estado debe cumplir en relación con la profesión. Además al asumir la Junta el carácter de unidad administrativa especial en el Ministerio de Educación Nacional, cuenta con la infraestructura logística suficiente para desarrollar su función de Tribunal Disciplinario.

Es claro, en razón de lo señalado, que carece de veracidad la afirmación del actor en el sentido de que los miembros de la Junta ignoren el tema que se somete a su examen, "...toda vez que en su condición de contadores públicos debidamente inscritos ante la Junta Central de Contadores, los miembros son los llamados a adoptar las decisiones derivadas del ejercicio de su potestad disciplinaria".

Para el interviniente, son infundadas las pretensiones del actor y, en consecuencia, solicita, a la Corte que se declare exequible el artículo acusado.

Concepto del Procurador General de la Nación.

La Procuraduría solicita a la Corte declarar la constitucionalidad del referido artículo 16 de la Ley 43 de 1990, y fundamenta su pedimento en las siguientes consideraciones:

- Sobre la crítica del actor en el sentido de que la ley no dispone que los integrantes de la Junta sean contadores, con lo cual tales miembros carecen de la idoneidad necesaria para servir de tribunal ético de los contadores, advierte la Procurador que el párrafo de la norma acusada establece que los delegados de los funcionarios que hacen parte de la Junta, deben tener la calidad de contadores públicos, con excepción de delegado del Ministro de Educación.

Agrega, además: "Sin embargo, es posible que algunos de los miembros o el delegado del Ministro de Educación no tengan la calidad de contadores públicos, a pesar de lo cual no advierte este Despacho reparo de inconstitucionalidad contra la composición de la Junta, por cuanto la idoneidad del juez no se predica de cada uno de los miembros de la Junta, sino del Tribunal como tal, el cual debe estar compuesto de manera que pueda dilucidar las situaciones particulares que puedan presentarse en el ejercicio de la profesión; la participación de algún miembro que no cuente con la calidad de contador, no convierte en incompetente al Tribunal Disciplinario, principalmente por cuanto los comportamientos éticos no son observables únicamente por personas que compartan la misma formación profesional".

Advierte, así mismo, "...en cuanto a la imparcialidad e independencia de quienes actúan como delegados en la Junta, esta no depende de la posibilidad de designación y remisión por parte de los titulares, por cuanto la función que se le delega, es la de asistir a la Junta y cumplir las funciones propias de sus miembros en consonancia con el principio de delegación señalado en el artículo 209 de la Carta, lo cual implica el traslado de la función a un inferior que la ejerce en nombre del titular, a sí mismo conlleva la responsabilidad y la autonomía para desempeñar la función encomendada, mientras dure la delegación, la cual debe ser realizada y revocada mediante acto administrativo".

Al comentar la afirmación del actor en el sentido de que las decisiones de la Junta no se toman por sus titulares, señala la Procuraduría: "debe advertirse que la propia ley exige que las decisiones sean tomadas por mayoría absoluta de los miembros y señala que aquellas estarán sujetas a los recursos establecidos en el Código Contencioso Administrativo, deben adoptarse con el voto favorable de las tres cuartas partes de sus miembros. La norma exige el porcentaje señalado de los miembros y no de los asistentes, garantizando la participación de los miembros en las decisiones, razón por la cual no se entiende la queja del demandante con relación al ausentismo de los miembros en cuanto a la toma de decisiones".

6.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

6.3.1. El problema planteado por el actor se reduce a cuestionar la composición de la Junta Central de Contadores, porque a su juicio, y por las razones que expone, ésta no resulta ser un órgano idóneo para cumplir sus funciones como tribunal disciplinario de la profesión, con la garantía de imparcialidad, independencia y competencia que se predica de los jueces según los arts. 29, 228 y 230 de la Constitución.

6.3.2. Observa la Corte que la mayoría de los cuestionamientos formulados por el demandante a la referida norma no constituyen técnicamente verdaderos cargos de inconstitucionalidad, sino más bien críticas a su aplicación y ejecución práctica, y conjeturas acerca de la idoneidad de la junta para realizar las labores a ella encomendadas. En otros términos, los reparos que hace el actor a la norma no resultan propiamente de lo que materialmente ella dispone, sino de posibles omisiones

atribuibles a sus miembros que no permiten que puedan producir fallos ajustados al derecho.

Sin embargo, la Corte encuentra que existe un cargo de inconstitucionalidad en la afirmación del actor, en el sentido de que la composición y el funcionamiento de la junta no garantiza la imparcialidad, independencia y competencia que se deben predicar de un juez disciplinario, y que esta no puede estar conformada por suplentes, sino por miembros titulares.

6.3.3. La Junta Central de Contadores es una unidad administrativa especial que hace parte del Ministerio de Educación Nacional, y que se encuentra integrada en parte por particulares y en su mayor parte por funcionarios públicos. Se trata, en consecuencia, de un organismo de naturaleza pública al cual se le ha asignado competencia en materia disciplinaria para juzgar las faltas en que incurran los contadores y las sociedades de contadores públicos.

La circunstancia de que no todos los integrantes de la Junta Central sean contadores públicos no constituye un motivo de inconstitucionalidad, porque como lo señala el Procurador, la idoneidad de la Junta como Tribunal Disciplinario, no se fundamenta a partir de las condiciones personales de cada uno de sus miembros, particularmente en lo que atañe con su especialidad profesional, sino que se predica de ella misma, considerada como órgano público competente para conocer y decidir acerca de las infracciones mencionadas.

Lo que interesa, por consiguiente, es que la Junta, como órgano este en condiciones de cumplir con las atribuciones señaladas por el legislador, y éste dentro de la libertad de configuración de la norma jurídica, de que es titular, consideró según su prudente juicio, que el órgano disciplinario mencionado debía estar integrado no solamente por contadores, sino por personas pertenecientes a otras profesiones.

Lo anterior es acorde con el art. 26 de la Constitución, que atribuye a las autoridades competencia para inspeccionar y vigilar el ejercicio de las profesiones, con el fin de prevenir la ocurrencia de riesgos sociales; en tal virtud, para cumplir con este cometido le corresponde al legislador determinar la composición y señalar las funciones de los órganos encargados del control disciplinario, para asegurar que el ejercicio de la respectiva profesión se cumplan dentro de ciertos parámetros éticos y de eficiencia, eficacia y responsabilidad, acordes con el interés general que demanda la prevención de los aludidos riesgos.

No se requiere ser contador para juzgar las faltas disciplinarias de los contadores; otros profesionales que conformen un órgano disciplinario, pueden cumplir adecuadamente con dicha labor. Por ello, para juzgar la responsabilidad civil o penal de un médico o de un ingeniero no es necesario que el juzgador sea médico o ingeniero, aunque como es bien sabido, el juez puede contar con el auxilio de expertos para efectos de que pueda evaluar los aspectos técnicos del respectivo caso, de modo que se asegure la certeza y justicia en la decisión.

La independencia del órgano que ejerce la función disciplinaria, nada tiene que ver con la forma de su integración o con la profesión u oficio de sus miembros, pues éstas se predicán de la libertad que tenga el órgano en cuanto no sea subordinado o dependiente de las partes, o interesado en la cuestión que deba resolver. Lo mismo puede decirse de la imparcialidad del órgano, pues ésta alude a la igualdad de tratamiento en la aplicación de la ley que debe dársele a los sujetos disciplinados, conforme a los arts. 13 y 209 de la Constitución.

6.3.4. El reparo hecho por el actor en el sentido de que es inconstitucional que la Junta pueda integrarse con suplentes, carece de fundamento, pues nada se opone a que el legislador haya previsto que ante la posible ausencia de los miembros principales puedan actuar los suplentes, con el fin de asegurar la eficaz y oportuna operatividad del órgano. Por lo demás, idéntica competencia tienen los miembros principales, como los suplentes cuando actúan en defecto de éstos para decidir sobre los asuntos de competencia de la Junta, en razón de que así lo ha determinado el legislador.

Por las razones señaladas, la Corte declarará la exequibilidad de la disposición acusada.

7. NORMA.

***ARTICULO 17.** De las elecciones. Para la elección de los representantes de los contadores públicos se procederá así:*

1. Cada agremiación con personería jurídica designará un delegado y uno mas por cada 200 afiliados activos, quienes deberán ser contadores públicos debidamente inscritos ante la Junta Central de Contadores.

2. (...)

3. Habrá quorum para deliberar cuando se encuentren representadas por lo menos la mitad mas una de las agremiaciones debidamente inscritas para el efecto, ante la Junta Central de Contadores.

7.1. CARGO.

El numeral 1 del artículo en cuestión, establece un procedimiento restrictivo al acceso de los contadores a los cargos de miembros de la Junta Central, porque exige que el candidato debe pertenecer a una agremiación con personería jurídica, de lo contrario no es posible aspirar a dicha Junta.

Adicionalmente, según el numeral 3, las agremiaciones deben estar inscritas ante la Junta Central, "...inscripción ad hoc, que excluye los principios democráticos que se deben observar para la conformación de estos tribunales disciplinarios e impide el acceso a cargos y funciones públicas a un gran número de contadores, transgrediendo ostensiblemente el art. 1º. y el numeral 7º. del art. 40 de la Constitución".

En virtud de lo anterior, el demandante solicita la inexecutable del numeral 1 del art. 17 de la Ley 43/90 y la expresión "...las agremiaciones, debidamente inscritas..", contenidas en el numeral 3 de la misma disposición.

7.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

Dice la Junta que no son razonables las objeciones que formula el actor contra los numerales 1 y 3 del artículo 17 de la Ley 43/90, pues, con la disposición referida " se busca, sencillamente, y en garantía del acceso organizado al proceso electoral convocado por la Junta Central de Contadores, que todos los profesionales debidamente inscritos participen activamente en la elección de sus representantes con único condicionamiento de que pertenezcan a una organización gremial debidamente constituida, requisito que en forma alguna transgrede (SIC) el mandato constitucional que garantiza el derecho de libre asociación, en protección de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad. Es suficiente, pues, que los profesionales hagan parte de una organización gremial a la que han ingresado en forma libre y espontánea para que, a través de sus delegados, expresen en la asamblea de elección de sus representantes, su voluntad de voto, absolutamente ajeno a presiones y condicionamientos".

Ministerio de Educación Nacional.

El apoderado del Ministerio formula planteamientos similares a los que expuso el representante de la Junta Central, y también solicita a las Corte que se declare la constitucionalidad de la norma acusada.

Concepto del Procurador General.

Se comienza por señalar que el derecho de asociación presenta una doble dimensión, positiva y negativa, lo cual implica que se ejerce dicha libertad mediante la asociación o por la decisión de no asociarse, de manera que el estado no puede señalar sanciones o exclusiones para quienes se abstengan de asociarse porque estas son determinaciones voluntarias.

"Sin embargo, agrega el Procurador, el legislador puede establecer tratamientos diferentes en cuanto se trata de profesionales asociados y no asociados, siempre y cuando esta diferenciación se justifique en la defensa de los derechos de la colectividad comprendida en la asociación, sin que pueda excluir el derecho a la participación de los no asociados, los cuales, por su formación profesional tienen interés directo en participar en la conformación de estos organismos".

Los razonamientos anteriores le permiten al Procurador solicitar la constitucionalidad de la norma demandada, "bajo el entendido que, al igual que las agremiaciones, los contadores independientes tendrán derecho a participar en la asamblea convocada

por la Junta, a través de un delegado por cada 200 firmas de contadores independientes inscritos que respalden su designación".

7.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

7.3.1. El asunto que se debate se reduce a examinar si efectivamente la norma acusada consagra un procedimiento restrictivo para el acceso de los contadores públicos a la Junta Central de Contadores, con lo cual se vulnera el derecho que tiene todo ciudadano, de acceder al desempeño de funciones y cargos públicos.

7.3.2. La norma anterior (art. 16) previó que en la Junta Central de Contadores deben existir dos representantes de los contadores públicos con sus respectivos suplentes. Por su parte, el inciso 1 del artículo 17 establece que para la elección de los representantes de los contadores en dicha Junta, cada agrupación con personería jurídica designará un delegado y uno más por cada 200 afiliados activos, que deben ser contadores públicos inscritos, y el inciso 3 del mismo artículo determina que habrá quórum para deliberar cuando se encuentren representadas por lo menos la mitad más una de las agrupaciones debidamente inscritas para el efecto ante la Junta Central de Contadores.

Dada la unidad jurídica que presenta el referido inciso 3, la Corte entiende que lo demandado es todo el referido precepto y no simplemente la expresión señalada por el actor.

7.3.3. Quienes ejercen una profesión reconocida por la ley pueden organizarse a través de asociaciones profesionales (art. 38 C.P.), o de colegios, cuya estructura interna y funcionamiento deben ser democráticos (art. 26 C.P.).

La norma del inciso 1 del art. 17 de la ley 40/90 establece una restricción para que los contadores puedan acceder al ejercicio de funciones públicas, como miembros de la Junta Central de Contadores.

7.3.4. Según la Constitución es un derecho fundamental de toda persona el de acceder al desempeño de funciones y cargos públicos (art. 40-7) . Por lo tanto, debe la Corte analizar si se justifica constitucionalmente la restricción contenida en la mencionada disposición, en la medida en que el derecho a acceder a dichas funciones depende de una elección que se hace por delegados de las agrupaciones de contadores.

A juicio de la Corte, se justifica plenamente que los representantes de los contadores en la Junta se escojan mediante elección que realizan los delegados de las agrupaciones en asamblea, como se indica en el numeral 2 del artículo 17 y siempre que exista el quórum para deliberar y decidir, exigido por la ley, porque esta es una fórmula diseñada por el legislador para racionalizar el proceso de elección de los miembros de los contadores en la Junta, que no resulta desproporcionado ni irrazonable en relación con la finalidad perseguida. De no existir tal mecanismo sería prácticamente imposible, o por lo menos en extremo difícil, reunir una asamblea de todos los contadores inscritos, para que procedan a la elección de los citados miembros.

En resumen, anota la Corte: el órgano que produce la elección tiene su origen o fuente precisamente en los propios contadores organizados en asociaciones o colegios, y la elección se efectúa a través de un mecanismo democrático como es la asamblea de los delegados de las respectivas agremiaciones. Ello no se opone a la Constitución en la medida en que a través de este mecanismo antes que vulnerarse se garantiza el derecho de acceso a las funciones públicas. El legislador, bien puede establecer, como lo ha hecho en este caso, ciertas restricciones razonables para que pueda asegurarse el acceso al ejercicio de funciones públicas: tales restricciones sólo serían inconstitucionales en cuanto se afectara el núcleo esencial de este derecho.

Por las razones precedentes se declararán exequibles los numerales 1 y 3 del artículo 17.

8. NORMA.

ARTICULO 19. De las inhabilidades. Respecto de los miembros de la Junta Central de Contadores obran las mismas causales de inhabilidad, impedimento y recusación señaladas para los funcionarios de la Rama Judicial del Poder Público.

8.1. CARGO.

Esta norma resulta ser vaga e imprecisa. Como se sabe, la Rama Judicial se divide en civil, penal, administrativa, etc. y cada una de ellas posee sus propias disposiciones en materia de impedimentos y recusaciones. La norma acusada debió señalar, con claridad y precisión, el procedimiento para resolver los problemas de inhabilidades y recusaciones, remitiendo al Código de Procedimiento Penal, con el fin de solucionar los vacíos que se pudieran presentar.

"La omisión en este aspecto -anota el actor- atenta contra la plenitud de las formas propias del debido proceso disciplinario y la transparencia e imparcialidad, aspecto por el cual, la expresión "Rama Jurisdiccional del Poder Público", del art. 19, transgrede el art. 29 de la Constitución".

8.2. INTERVENCIONES.

Junta central de Contadores.

El representante de la Junta comienza por aceptar la apreciación del actor en el sentido de que le faltó al legislador precisar las causales y el procedimiento de inhabilidades, impedimentos y recusaciones contra los miembros de la Junta Central.

Advierte, si embargo, que esa no es razón para alegar la inconstitucionalidad de la norma por violación del debido proceso, entre otras cosas, porque este concepto no tiene ninguna relación con el contenido del artículo 19 acusado. El interviniente encuentra la solución al caso señalando que el vacío puede llenarlo el Gobierno acudiendo a la potestad reglamentaria de que goza y desarrollar el precepto acusado.

Ministerio de Educación Nacional.

El apoderado del Ministerio coincide nuevamente con las apreciaciones del representante de la Junta Central y solicita, en consecuencia, que se declare la constitucionalidad de la norma, porque el vacío puede llenarse por el Gobierno en ejercicio de la potestad reglamentaria.

Concepto del Procurador General de la Nación.

El Procurador considera que no le asiste razón al demandante para solicitar la inconstitucionalidad de esta norma, porque la indeterminación de las causales de inhabilidad impedimento y recusación de los miembros de la Junta Central, se subsana con las regulaciones que sobre el particular aporta el Código de Procedimiento Civil, norma a la cual hace remisión expresa el artículo 267 del C.C.A.

"Al hacer la remisión a las causales inhabilidad de la Rama Judicial con relación a los miembros de la Junta -señala el Procurador- no se vulneran el derecho al debido proceso y a ser juzgado con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio, en tanto la finalidad de las causales de inhabilidad, impedimento y recusación, es garantizar la idoneidad subjetiva de quien administra justicia, es decir, asegurar la probidad, la imparcialidad y la moralidad del juez".

8.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

8.3.1. Corresponde a la Corte analizar si la norma acusada viola la Constitución en razón de su vaguedad e imprecisión, como lo alega el actor.

8.3.2. Aun cuando el demandante solo acusa la expresión "rama jurisdiccional del poder público", la Corte entiende que lo acusado es todo el artículo dada su unidad jurídica.

8.3.3. El artículo 19 en materia de causales de inhabilidad, impedimentos y recusación se remite a las normas que rigen para los funcionarios de la rama jurisdiccional del poder público.

Considera la Corte que la norma no adolece del vicio indicado y se ajusta a la Constitución, por lo siguiente:

En materia de inhabilidad hay que entender que la norma indudablemente remite al artículo 150 de la ley Estatutaria de la Administración de Justicia. Y en cuanto a impedimentos y recusaciones también debe entenderse que la norma se remite al art. 30 del C.C.A., norma que hace parte del Libro Primero del Código Contencioso Administrativo que regula las actuaciones administrativas, si se considera que la Junta Central de Contadores, al ejercer función disciplinaria, realiza funciones administrativas. En dicho artículo se prevé causales específicas de impedimentos y de recusación y a las previstas en el Código de Procedimiento Civil.

La norma del artículo 19 será declarada exequible.

9. NORMAS

ARTICULO 20. *De las funciones. Son funciones de la Junta Central de Contadores:*

(...)

3 Expedir, a costa del interesado, la tarjeta profesional y su reglamentación, las certificaciones que legalmente esté facultada para expedir.

(...)

PARAGRAFO. *El valor de las certificaciones será expedida por la Junta.*

9.1. CARGO.

La norma censurada está afectada por el fenómeno de inconstitucionalidad sobreviniente, porque según el inciso segundo del art. 338 de la C.P., se puede delegar el señalamiento de las tarifas de las tasas, pero la ley debe establecer el sistema y el método para definir los costos de las mismas y hacer su reparto.

Los apartes acusados dejan a juicio de la Junta fijar el costo de la tarjeta profesional y de las certificaciones que expida, sin que se haya señalado el procedimiento para definir el valor de la inscripción del contador, la expedición de la tarjeta y las certificaciones, "contribuciones que no deben ir más allá de la recuperación del desembolso".

Si bien es cierto que el decreto 1122 de 1999 abolió la emisión de la tarjeta profesional, "...la declaratoria de inexequibilidad es procedente para evitar que se cobre derechos por el acto de inscripción de la persona como contador público, o por conceptos diferentes a la expedición de la tarjeta profesional o sobre asuntos que puedan estar en trámite".

9.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

Comienza el representante de la Junta por señalar que con la declaratoria del artículo 120 de la Ley 489 de 1.998, los decretos expedidos por el Gobierno en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confirió dicha ley, entre ellos el decreto 1122/99, revivió la tarjeta profesional que había suprimido el Decreto en cuestión, cuyo costo se determina por el Decreto Reglamentario 1235 de 1.991, de acuerdo al cual el valor de dicha tarjeta será de \$20.000.

El valor que se cobra por objeto de la inscripción en el Registro Profesional de Contadores Públicos y la expedición de la tarjeta profesional, constituye una tasa, es decir, la suma de dinero que se exige por la prestación de un servicio a cargo de la administración, y que representa la recuperación de los costos, que puede ser fijada por la misma autoridad, previa autorización de la ley.

Y agrega el representante de la Junta: "No tiene pues la Junta Central de Contadores absoluta libertad, como lo hace presumir el actor para la fijación de valor de inscripción

de expedición de tarjetas profesionales de contador público, máxime si se tienen en cuenta que el mismo Gobierno nacional fijó límites a su propia discrecionalidad, sin que en forma alguna se hubiere invadido la competencia exclusiva del Congreso para establecer el sistema y método para definir los costos correspondientes, como se quiere hacer ver a través de la demanda".

Ministerio de Educación Nacional.

De nuevo el señor apoderado del Ministerio coincide con las apreciaciones del representante de la Junta Central y como él, solicita la exequibilidad la disposición acusada.

Concepto del Procurador General de la Nación.

En relación con los segmentos normativos acusados solicita el Procurador declarar su constitucionalidad, por las siguientes razones:

Es perfectamente válido que el numeral 3 del artículo 20 de la Ley 43/90, asignara a la Junta Central la función de expedir las tarjetas y las certificaciones que el legislador considere pertinentes.

En cuanto al párrafo de esa misma norma, tampoco encuentra la vista fiscal reparo alguno, "por cuanto el costo de las tarjetas profesionales debe estar directamente relacionado con los costos de tramitación y elaboración de las mismas ya que no se trata de la venta de un servicio por el cual se cobra una tasa o contribución, sino del cumplimiento de un trámite legal, que si bien genera unos costos que deben ser cubiertos por los interesados no constituye impuesto, tasa o contribución, a los que se refiere el artículo 338 de la Constitución".

9.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

9.3.1. El cargo del actor es muy puntual, en el sentido de que se dirige a atacar la facultad de la Junta para señalar la tarifa de la tasa que se causa por la expedición de la tarjeta profesional de los Contadores y las certificaciones que expida la Junta, porque la norma no establece el método y el sistema para definir los costos y la forma de hacer su reparto. Como el aparte acusado regula además otros temas, el examen de la Corte se contraerá únicamente al problema delimitado por el propio actor.

9.3.2. Como es sabido, en tiempo de normalidad, las contribuciones fiscales y parafiscales sólo pueden ser establecidas por las corporaciones públicas de elección popular. Pero la Constitución consagra como principio general, que para la adopción de los tributos, la Ley, las Ordenanzas y los Acuerdos deben fijar directamente los elementos esenciales que configuran tales cargas. Por excepción, la norma constitucional (art. 338) permite que la tarifa de las tasas y contribuciones se fije por las autoridades administrativas, pero jamás en forma discrecional, sino conforme a parámetros preestablecidos por las normas habilitantes, que para el caso de las tasas, hace relación con el diseño de una metodología que permita establecer los criterios

relevantes a partir de los cuales se reconozcan los costos económicos requeridos para la prestación de servicio, y de un sistema de medición económica y social de aquellos factores que deben manejarse para repartir en forma equitativa esos costos entre los usuarios.

Tales exigencias, como es obvio entenderlo, constituyen una garantía constitucional establecida con el fin de impedir un manejo arbitrario de la potestad tributaria derivada, asignada a las autoridades administrativas, en lo relativo al señalamiento de las tarifas, pues éstas sólo pueden ejercer la respectiva competencia dentro de los límites que la norma habilitante le ha establecido. Eso no quiere decir que la referida norma deba llegar hasta el detalle en sus señalamientos para delegar la fijación de las tarifas de las tasas y contribuciones, porque de hacerlo así, no habría realmente una delegación; tampoco se requiere que ella denomine específicamente los instrumentos de delimitación de las delegaciones, acorde con las denominaciones constitucionales, sino que se establezcan pautas técnicas de valoración de los factores de costos y distribución de los mismos a cargo de los usuarios.

9.3.3. Desde la perspectiva de los señalamientos anteriores, la Corte examina en concreto la constitucionalidad de las normas acusadas así:

a) No existe reparo constitucional en cuanto a la atribución del legislador de expedir la tarjeta profesional de los Contadores Públicos, porque ésta es una atribución que se le puede conferir a la Junta Central de Contadores, en los términos del art. 26 de la Constitución, que permite exigir títulos de idoneidad a los contadores, en la medida en que su actividad profesional puede generar riesgo social y es necesario asegurar la inspección y vigilancia de su ejercicio. Igual consideración merece la facultad para expedir certificaciones.

b) En lo que respecta con la posibilidad de que la Junta pueda hacer la reglamentación de la tarjeta profesional, la Corte entiende que no se trata de una atribución para reglamentar la ley, ni mucho menos para establecer requisitos para el ejercicio de la profesión de contador; simplemente la norma hace alusión a la posibilidad de reglamentar aquéllos aspectos operativos o materiales relativos a la expedición de dicha tarjeta.

c) La expedición de la tarjeta, que debe ser a costa del interesado, necesariamente implica la existencia de un hecho gravable, como es el costo del servicio que presta la Junta de Contadores por dicha labor. Por lo tanto, la determinación del valor de la expedición de la tarjeta debe hacerse de conformidad con los términos de la ley, la cual señalará el sistema y el método para definir la recuperación de los costos de los servicios que se prestan a los usuarios o la participación de los servicios que se les proporcionan y la forma de hacer su reparto, según el art. 338 de la Constitución.

d) El párrafo del art. 20 se ajusta a la Constitución, porque no se trata propiamente de recuperar los costos de un servicio (inciso 2 art. 338) sino simplemente de reparar un costo directo.

Con fundamento en las consideraciones anteriores, la Corte declarará exequibles los preceptos acusados, con los condicionamientos antes expresados.

10. NORMA.

***ARTICULO 21.** De los empleados. La Junta Central de Contadores tendrá los empleados que fueren necesarios, de libre nombramiento y remoción de la misma, los sueldos y demás gastos de la Junta Central de Contadores serán incluidos dentro del presupuesto del Ministerio de Educación.*

10.1. CARGOS.

El art. 21 de la ley 43/90 quebranta los arts. 6, 113, 114, 125 y 150 de la Constitución, si se tiene en cuenta que tanto las funciones como la forma de ingreso y retiro de los empleados de la Junta Central de Contadores y de las Juntas Seccionales, son asuntos de orden legal, no de reglamentos internos.

Según el art. 125 de la Constitución, "los empleos en los órganos y entidades del Estado son de carrera. (...) Los funcionarios cuyo sistema de nombramiento no haya sido determinado por la Constitución o la ley, serán nombrados por concursos públicos". La norma acusada desconoce los requisitos precedentes. En efecto, el ingreso al servicio público se cumple mediante concurso y el retiro "por calificación no satisfactoria en el desempeño del empleo; por violación del régimen disciplinario y por las demás causales previstas en la Constitución o la ley"

De acuerdo con lo anterior, la expresión "de libre nombramiento y remoción de las mismas", a que se refiere el artículo 21, infringe las normas constitucionales señaladas y por consiguiente debe ser declarado inexecutable.

10.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

Manifiesta la Junta que los artículos 15 y 21 de la Ley 43/90, atribuye a la Junta Central el carácter de Unidad Administrativa Especial del Ministerio de Educación Nacional, con los empleados que fueren necesarios, de libre nombramiento y remoción de la misma. A su vez, el decreto 1953 de 1.994, mediante el cual se reestructuró el Ministerio de Educación Nacional dispuso en su artículo 31 que " la Junta Central de Contadores continuará funcionando como una Unidad Administrativa Especial del Ministerio de Educación Nacional, sin personería Jurídica, con autonomía administrativa y financiera y desempeñará las funciones que le establecen el Decreto Ley 2373 de 1.956 y la Ley 43 de 1990".

Precisamente por medio del Decreto 2537/94 se fijó la planta de personal de la Junta Central, de once personas, todos designados de conformidad con la norma reguladora de la materia, de manera que los cargos de carrera administrativa se han provisto mediante es sistema de concurso respectivo.

De acuerdo con lo anterior, entendemos que la norma no es inconstitucional porque la designación o selección de los servidores de la Junta Central se ha cumplido mediante las reglas de las normas legales posteriores.

Ministerio de Educación Nacional.

El apoderado del Ministerio de Educación solicita de la Corte declarar la exequibilidad de esta norma, y señala en apoyo de su solicitud, razonamientos similares a los propuestos por la Junta Central de Contadores.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Manifiesta el señor Procurador que le asiste razón al demandante. Al efecto indica que la Junta Central de Contadores, como Unidad Administrativa Especial, es un órgano público autónomo e independiente, al cual el legislador debe señalar sus objetivos y estructura orgánica.

Además, advierte el concepto que los servidores de la Junta Central, según términos del artículo 123 C.P., son servidores públicos y, a la luz del artículo 125 ibídem, los cargos respectivos deben proveerse mediante concurso, por ser de carrera.

Desde este punto de vista la norma está afectada por el fenómeno de la inconstitucionalidad sobreviniente y, por tanto, debe ser declarada inexecutable.

10.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

10.3.1. El problema se reduce a determinar si la norma en referencia, que de modo general señala que todos los empleados de la Junta son de libre nombramiento y remoción, vulnera la Constitución.

10.3.2. Considera la Corte, conforme a su reiterada jurisprudencia que la disposición acusada vulnera la Constitución, porque: i) la regla general según el art. 125 es que los empleos en los órganos y entidades del Estado son de carrera; por lo tanto, la excepción son los cargos de libre nombramiento y remoción; ii) en cada organismo o cuerpo administrativo el régimen atinente a la función pública, debe por consiguiente, determinar cuales empleos son de carrera y cuales son de libre nombramiento y remoción, teniendo en cuenta los criterios de la Corte en el sentido de que esta clase de cargos "no pueden ser otros que los creados de manera específica, según el catálogo de funciones del organismo correspondiente, para cumplir un papel directivo, de manejo, de conducción u orientación institucional en cuyo ejercicio se adoptan políticas o directrices fundamentales, o los que implican la necesaria confianza de quien tiene a su cargo dicho tipo de responsabilidades" ; iii) la norma acusada no hace distinción entre quiénes son empleados de carrera y quiénes trabajadores oficiales con lo cual, se quebrantan los principios que rigen la carrera administrativa.

Por las razones expuestas, la Corte declarará inexecutable la expresión "*de libre nombramiento y remoción de la misma*", *contendida en el artículo 21 de la ley 43 de 1990.*

11. NORMA.

ARTICULO 23. *De las sanciones. La Junta Central de Contadores Públicos podrá imponer las siguientes sanciones:*

1. Amonestaciones en el caso de fallas leves.

11.1 CARGO

De manera escueta el demandante sustenta el cargo de la siguiente manera:

"En caso de sanción por amonestación se carece, en forma absoluta de tipicidad de la conducta y de procedimiento para aplicar la pena. (art. 23, num. 1. Ibídem) quebrantando los artículos 28 y 29 de la Constitución".

11.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores.

Afirma el representante de la Junta, que resulta inexplicable la pretendida vulneración de los principios a la libertad personal y al debido proceso, porque la sanción está plenamente especificada, de manera que no procede la inexecutable de la norma, como se pretende por el actor.

Ministerio de Educación Nacional.

El apoderado del Ministerio también advierte que la norma acusada, como otras disposiciones de la Ley 43/90 (art.24, 25 y 26), hacen una completa descripción de las circunstancias generadoras de la imposición sanciones disciplinarias, de manera que no procede la inexecutable solicitada.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Para el Procurador el aparte acusado del artículo 23 no es inconstitucional, aunque no es posible aplicar la sanción respectiva, "por cuanto la ley no establece las conductas leves y graves, ni establece los criterios para determinar la entidad de las faltas".

11.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

11.3.1. Pese a la vaguedad de la fundamentación del cargo, la Corte lo analizará bajo el criterio de que la censura del actor se refiere a la omisión en que incurre la norma al no tipificar la conducta del disciplinado que da lugar a la imposición de la sanción de amonestación.

11.3.2. A juicio de la Corte, es posible establecer que el actor no precisa el verdadero sentido material de la disposición al formular el cargo, si se tiene en cuenta que el artículo 23, efectivamente no pretende describir o tipificar las conductas disciplinables de los contadores, sino puntualizar las sanciones que puede imponer la Junta Central, que van desde la amonestación en caso de falta leve, pasando por las multas, la

suspensión de la inscripción en el registro de contadores y la cancelación de dicho registro.

Son otras normas, como los artículos 24, 25 y 26 de la ley 43/90, las que describen y tipifican las infracciones disciplinarias de los contadores en el ejercicio de su profesión y dan lugar, en consecuencia, de las sanciones referidas.

Si la disposición acusada no tipifica la conducta, ello es consecuente con la función que cumple, porque como se ha anotado, no es ese su objetivo, de lo que es válido concluir, que para que el operador administrativo pueda imponer este tipo de sanción resulta necesario que recurra al precepto o preceptos especiales que definen la falta o faltas que dan mérito a la amonestación, o que la entidad de éstas pueda deducirse del contexto general de la normatividad que regula las conductas que constituyen faltas del servicio y las sanciones a que éstas puedan dar lugar.

En razón de lo anterior, considera la Corte que si ya las normas mencionadas (arts. 24, 25 y 26 de la ley 43/90) han definido las faltas que dan lugar a la imposición de multas, de suspensión de la inscripción del contador público y de la cancelación de ésta, fácil es deducir que las demás faltas deben sancionarse únicamente con amonestación. La Corte, acorde con las consideraciones precedentes declarará exequible la norma acusada.

12. NORMA.

ARTICULO 25. *De la suspensión. Son causales de suspensión de la inscripción de un contador público, hasta el término de un año, las siguientes:*

(..)

2. La violación manifiesta de las normas de la ética profesional.

3. Actuar con manifiesto quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

4. Desconocer flagrantemente las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión.

12.1. CARGO.

Los numerales de la norma en examen, violan los arts. 28 y 29 de la C.P., por que no tipifican de manera objetiva y práctica las conductas punibles. Entonces quedan "en manos del juez administrativo disciplinario la interpretación o modificación de la letra y espíritu de la ley, y la potestad de sancionar según su conveniencia y criterio subjetivo".

12.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores Públicos.

En relación con los cargos del actor sobre esta disposición, el representante de la Junta, formula argumentos similares a los que señaló en relación con el artículo 23-1.

Ministerio de Educación Nacional.

El apoderado del Ministerio de Educación extiende igualmente las reflexiones que hizo sobre el artículo 23 a la presente disposición.

Concepto del Procurador General de la Nación.

La Procuraduría sostiene que las disposiciones acusadas no infringen la Constitución, pero que para llenarse el vacío que surge por la ausencia de criterios para calificar las faltas, pueden aplicarse en lo pertinente las que señala el Código Unico Disciplinario. El Procurador solicita a la Corte, exhortar al Congreso para que complemente el régimen disciplinario de los contadores públicos, atendiendo a lo señalado por el artículo 27 de dicho estatuto.

12.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

12.3.1. El asunto materia de decisión se contrae a establecer si la norma acusada describe objetivamente las conductas que constituyen las infracciones, o, por el contrario, no se tipifican las conductas de manera que, como lo censura el actor, queda en manos de la Junta Central definir a su arbitrio la respectiva infracción.

12.3.2. Para la Corte son constitucionales las causales de suspensión de la inscripción de un contador público, previstas en las normas acusadas. En efecto:

En cada una de ellas se describe de manera objetiva los elementos esenciales que debe contener una conducta disciplinable; está expresamente reconocido el sujeto activo de ésta, que corresponde, como es obvio, a los contadores públicos, y de igual manera se señala la sanción aplicable a éstos, cuando incurran en las conductas allí descritas, que consisten en la suspensión del registro, por el término de un año. Además, se infiere de las referidas normas, en armonía con el inciso inicial del artículo 23, el cual hay que integrar a su análisis, para deducir su exacto sentido, que la Junta Central de contadores es la autoridad encargada de imponer la referida sanción.

En cuanto a la causal del numeral 2 que se refiere a la violación de las normas de ética profesional, se observa que es claro que las normas generales de la ética rigen para todas las profesiones "...y su cumplimiento no debe estimarse como una indebida injerencia en el fuero interno de las personas, con menoscabo de su moral personal, como lo ha advertido la Corte". Por lo demás, la determinación de esas normas se puede establecer fácilmente del mismo contexto normativo de la ley, como también de los usos reiterados y públicos que registra el ejercicio de la actividad profesional de contador.

En lo que respecta a las restantes causales, que consideran reprobables las conductas del contador que actúe en el ejercicio de su profesión "... con manifiesto quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas" o, desconociendo "flagrantemente las normas jurídicas vigentes", observa la Corte que, si bien tales conductas no se sujetan a una descripción prolija y exhaustiva, no puede negarse que describen suficientemente las conductas censurables, como son las de

que el contador público no puede en ejercicio de su actividad profesional violar las normas de auditoría generalmente aceptadas que reconocen el artículo 7 de la misma ley 43/90, o las regulaciones jurídicas sobre la profesión y su ejercicio, consagradas en la misma ley demandada, o en los diferentes estatutos normativos, como el financiero o el tributario, o el Código del Comercio.

No se puede negar, por consiguiente, que las normas acusadas consagran los elementos básicos de conductas sancionables, de manera que, por este aspecto, se puede concluir que ellas se adecuan al principio de la tipicidad.

No obstante lo anterior, considera la Corte que las expresiones "manifiesta" y "manifiesto", contenidas en los numerales 2 y 3 y "flagrantemente", incorporada en el numeral 4, son inconstitucionales, por las siguientes razones: i) porque la violación de las normas de ética profesional debe ser sancionada independientemente de que ésta sea manifiesta, pues ello no es relevante, sino que lo importante es que se haya producido su transgresión; ii) porque, igualmente, el quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas no requiere ser manifiesto, basta que ellas sean desconocidas, y iii) porque, por las razones antedichas, basta con el desconocimiento de las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión, sin que importe que éste sea flagrante o no.

Por lo anterior, se declararán exequibles los numerales 2,3 y 4 del art. 25, salvo las expresiones "manifiesta", "manifiesto", "flagrantemente", contenidas en ellos.

13. NORMA.

ARTICULO 28. *Del proceso. El proceso sancionador se tramitará así:*

a) Las investigaciones correspondientes se iniciarán de oficio o previa denuncia escrita por la parte interesada que deberá ratificarse bajo juramento.

b) Dentro de los 10 días siguientes correrá el pliego de cargos, cumplidas las diligencias previas y allegadas las pruebas pertinentes a juicio de la Junta Central de Contadores, cuando se encontrare fundamento para abrir la investigación.

c) Recibido el pliego, el querellado dispondrá de 20 días para contestar los cargos y para solicitar las pruebas, las cuales se practicarán los 30 días siguientes; y

d) Cumplido lo anterior, se proferirá la correspondiente resolución por la Junta Central de Contadores.

Contra la providencia solo procede el recurso de reposición, agotándose así la vía gubernativa, salvo los casos de suspensión y cancelación que serán apelables para ante el Ministro de Educación Nacional.

PARAGRAFO. Tanto la notificación del pliego de cargos como de la resolución de la Junta Central de Contadores, deberá hacerse personalmente dentro de los 30 días siguientes. Cuando no fuere posible hallar al inculpado para notificarle personalmente el auto respectivo, la notificación se hará por edicto, que se fijará durante 10 días en la Secretaría de la Junta.

13.1 CARGO.

Según la disposición acusada solo procede la apelación cuando se trate de suspensión o cancelación de la inscripción; en los demás casos la vía gubernativa queda reducida a la reposición, mientras que el C.C.A. prescribe (art. 50) que procede el recurso de apelación en las unidades administrativas especiales que no tengan personería jurídica, como sería el caso de la Junta Central.

Cuando se surte la apelación ante el Ministro contra los actos disciplinarios de suspensión o cancelación del registro, la norma acusada contradice la lógica y la razón de la ley, porque faculta a una persona que no conoce de ciencias contables para confirmar o exculpar la sanción impuesta.

Además, el demandante encuentra que el art. 28 de la ley acusada no regula los elementos del debido proceso. Así, no consagra la posibilidad de que el Ministro de Educación o la Junta pueda ser asistida por abogados titulados; omite el método para adelantar la investigación previa; no precisa términos para rendir informes o dictámenes, ni para solicitar la ampliación de los mismos; ni señala la oportunidad para allegar pruebas, etc.

Tampoco establece los requisitos que debe cumplir el pliego de cargos, ni otorga facultad a la Junta Central para decretar pruebas de oficio, ni remite al Código de Procedimiento Penal para subsanar vacíos legales como los indicados.

Todas esas omisiones violan el art. 29 de la Constitución porque suponen el desconocimiento de las formas propias del debido proceso.

Por lo demás, advierte el actor, los términos para adelantar la investigación previa, rendir el informe de conclusiones y practicar pruebas son rigurosamente breves e improrrogables.

13.2. INTERVENCIONES.

Junta Central de Contadores Públicos.

Sobre el cargo anterior, se limita a manifestar la Junta que ella "viene aplicando sus disposiciones sobre el tramite del proceso disciplinario, y en lo que a los recursos que contra sus decisiones proceden, se concede el de reposición y apelación en eventos de la imposición de sanciones de suspensión y cancelación, y exclusivamente el de reposición cuando quiera que la sanción impuesta sea de amonestación o multa".

Argumenta la Junta que en el Acuerdo 002 de 1.996, se establecen con claridad los procedimientos para llevar a cabo los proceso disciplinarios. Pero agrega: "se evidencia que el artículo 28 de la Ley 23 de 1.990 establece términos estrictos, luego de la formulación de cargos, no así para el desarrollo de la etapa de indagación preliminar, de tal suerte que en su desenvolvimiento se busca, precisamente con miras a garantizar el debido proceso, que el implicado asuma su defensa, otorgándole la oportunidad de presentar su propia versión de los hechos y aportar las pruebas que se consideren conducentes a su esclarecimiento".

Ministerio de Educación Nacional.

El señor apoderado del Ministerio coincide con los criterios de la Junta Central, a que se acaba de hacer referencia.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Comienza el Procurador por señalar que el proceso sancionatorio consagrado en las normas sub lite adolece de varias deficiencias, que en todo caso, no justifican su declaratoria de inconstitucionalidad, salvo en cuanto la ley otorga un el tratamiento desigual, en materia de apelación, a los fallos que imponen sanciones.

Fundamentalmente la aludida disposición adolece de falta de técnica legislativa, que se traduce en la forma dispersa como se presentan los deberes y derechos del disciplinado. No obstante, algunas de estas deficiencias son superables con la aplicación de los principios generales del derecho y particularmente del derecho sancionatorio, pero otras, conllevan la vulneración de derechos fundamentales del disciplinado.

Hace referencia la Procuraduría a la falta de señalamiento del término de prescripción de la acción disciplinaria, omisión que en principio vulneraría el art. 29 Superior, por cuanto no pueden existir penas ni medidas de seguridad imprescriptible; pero es de observar que aquélla señala que ese vacío normativo puede llenarse con las disposiciones del Código Disciplinario.

"Por último -agrega la Procuraduría- el artículo 28 señala que contra las decisiones que adopte la Junta procede el recurso de reposición, a excepción de los casos en que se impongan las sanciones de suspensión o cancelación de la inscripción, en los cuales procede el recurso de apelación ante el Ministerio de educación, de tal manera que agotada la vía gubernativa el disciplinado queda facultado para recurrir ante la justicia contenciosa administrativa".

La Procuraduría destaca el hecho de que la norma no distingue entre los fallos condenatorios, según la gravedad de la sanción que se imponga, por lo que "todas las sentencias condenatorias pueden impugnarse en la forma y dentro del término señalado por la ley". Considera la Procuraduría que esta diferenciación resulta inconstitucional, "por cuanto establece un tratamiento desigual de los fallos sancionatorios, lo cual afecta el derecho a la igualdad de quienes son sancionados en el proceso disciplinario al conceder a unos y negar a otros el recurso de apelación...". Concluye el Procurador solicitando la constitucionalidad del artículo 28, con excepción del último inciso de la norma que considera inconstitucional.

13.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

13.3.1 El asunto a definir se remite a establecer, si la norma acusada consagra un procedimiento sancionatorio, que implica o no menoscabo del derecho constitucional al debido proceso de los sujetos disciplinados.

13.3.2. La Corte considera que la norma acusada es constitucional, por las siguientes razones:

Aún cuando la norma adolece de fallas técnicas en su formulación, como lo anota el Procurador, consagra los elementos fundamentales que deben recogerse por el cuerpo de una regulación disciplinaria. Esa regulación básica o mínima, como se verá, constituye suficiente garantía del derecho de defensa disciplinado y establece las formas propias para que la autoridad adelante una actuación disciplinaria ajustada a los principios constitucionales.

Estos elementos, como se anotó, están señalados, tanto en el texto del artículo 28 que se examina, como en otras disposiciones de la ley 43/90. En efecto, la ley hace referencia a las normas de conducta profesional que deben observar los contadores (art. 8), precisa la autoridad pública a quien se le otorga la competencia para ejercer como autoridad disciplinaria (arts. 16, 20 y 27), tipifica las infracciones y consagra con claridad las sanciones aplicables (arts. 23, 24, 25 y 26) y, finalmente, establece un procedimiento disciplinario (art. 28), que se sujeta a las formas propias que exige el debido proceso.

13.3.3. El actor cuestiona la norma por omitir: regular una etapa de investigación previa; señalar términos para rendir informes y dictámenes; establecer la posibilidad de decretar pruebas de oficio, y determinar los requisitos del pliego de cargos. Particularmente, destaca la circunstancia de que el recurso de apelación sólo procede, para ante el Ministro de Educación, cuando el fallo impone a los infractores la suspensión o la cancelación de la inscripción en el Registro de Contadores de los disciplinados.

La Vista Fiscal también cuestiona el tratamiento señalado para el recurso de apelación, y considera que con ello se viola la igualdad al ofrecerle un tratamiento diferente a quienes son objeto de sanciones diferentes a las mencionadas.

13.3.4. La lectura integral de la ley y el examen detenido de la norma cuestionado permite concluir, que aun cuando ésta, comparada con las regulaciones de otros estatutos disciplinarios, puede presentar algunas falencias, por la circunstancia de no regular de manera minuciosa los trámites propios del proceso disciplinario que debe seguirse para juzgar las faltas en que incurran los sujetos disciplinados, ello no la hace inconstitucional, porque los vacíos del procedimiento pueden llenarse acudiendo a la integración normativa. Por consiguiente, tratándose de actuaciones administrativas disciplinarias contra sujetos privados aquéllos pueden llenarse con las normas del C.C.A. o en su defecto, con las normas del Código Unico Disciplinario. Precisamente, se observa que el art. 22 de la ley 43/90 dispone la integración normativa, cuando ordena que los pronunciamientos de la Junta de Contadores están sujetas a los recursos establecidos en el C.C.A.

No se puede negar, por otra parte, que el tratamiento aparentemente desigual que le da la norma en examen a la apelación de los fallos de la Junta, no responde a una discriminación inconstitucional, sino que tiene en cuenta la importancia misma de la decisión que se deduce de la gravedad de la falta disciplinaria que se juzga.

La cancelación o suspensión del registro de inscripción, son, a no dudarlo, medidas de especial trascendencia porque afectan radicalmente el ejercicio profesional, de manera que resulta indispensable por ello, que puedan ser revisadas por el Ministro de Educación, antes de acudir a su control por la vía judicial.

Destacada la circunstancia anterior, no resulta extraño que, al contrario, la ley no otorgue la alzada a las decisiones con amonestación y multa, pero que de todas formas consagre la posibilidad de impugnarlas en la vía gubernativa a través de la reposición, sin perjuicio de que el disciplinado acuda al control judicial.

Por lo demás, no se puede desconocer la facultad discrecional que el Constituyente otorgó al legislador para regular la doble instancia, como lo ha señalado la Corte, de manera que resulta legítima la regulación procesal donde se excepcione la apelación de ciertas decisiones, si la medida no es caprichosa, sino que responde a principios de racionalidad y proporcionalidad para lograr finalidades tales como la de agilizar los pronunciamientos judiciales o administrativos, que en el fondo son también maneras de hacer justicia, porque puede ser más injusto un pronunciamiento susceptible de apelación, pero tardío, que otro sin ese susodicho recurso, pero oportuno; sobre todo, cuando la privación de la apelación no resulta lesiva de las garantías procesales, porque la decisión de todas maneras es susceptible de reposición en la vía gubernativa, y puede cuestionarse ante el juez contencioso administrativo. Es mas, la apelación puede revelarse en ciertos casos como un impedimento para acudir en forma rápida ante éste, toda vez que dicho recurso es obligatorio para agotar la vía gubernativa, no así el de reposición.

Adicionalmente y acorde con lo anterior es preciso señalar que, como el legislador puede regular con cierta libertad las formas del debido proceso, a él corresponde de manera autónoma determinar cuales son los recursos que en un momento dado son procedentes para agotar la vía gubernativa. En otros términos, es el legislador el que determina hasta donde llega la referida vía; si contra el acto sólo procede la reposición o ésta y la apelación.

Concluye la Corte, en consecuencia, que la norma en análisis no viola el debido proceso y, por ello, será declarada executable.

14. NORMA.

ARTICULO 33. *De las funciones. Son funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:*

(...)

2. Estudiar los trabajos técnicos que le sean presentados con el objeto de decidir sobre divulgación y presentación en eventos nacionales e internacionales de la profesión.

14.1. CARGOS.

La norma faculta al Consejo Técnico para decidir a su voluntad sobre la divulgación de un trabajo de investigación y autorizar su presentación en eventos nacionales o internacionales de la profesión de contaduría, por lo que se "limita la libertad de expresión, la difusión del pensamiento y opinión, el derecho a informar y recibir información veraz e imparcial, consagrados en el art. 20 de la Constitución"..

14.2. INTERVENCIONES.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Considera el Consejo que el demandante exagera la interpretación del inciso cuestionado, "porque no es obligatoria la presentación de todos los trabajos que un contador público quiera divulgar o presente en eventos nacionales e internacionales de la profesión, es simplemente facultativo y en ese evento el C.T.C.P. deberá estudiar los trabajos que voluntariamente sean presentados en cumplimiento de lo dispuesto por la norma".

Concepto del Procurador General de la Nación.

Sobre la norma acusada solicita el Procurador a la Corte declarar su inconstitucionalidad, en razón de que efectivamente se ejerce por el Consejo un tipo de censura sobre los trabajos técnicos que les sean presentados, pudiendo decidir sobre su divulgación y presentación en eventos nacionales e internacionales, lo cual contradice la libertad de expresión.

14.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

14.3.1. El asunto a debatir consiste en determinar si la norma acusada le otorga al consejo Técnico la facultad para someter a su censura los trabajos técnicos que le sean presentados para resolver sobre su publicación o presentación en eventos nacionales e internacionales, con lo cual se estaría violando el art. 20 de la Constitución.

14.3.2. Como en repetidas ocasiones lo ha señalado la Corte, la libertad de expresión constituye un derecho fundamental que ocupa un lugar preferente en el ámbito constitucional, por el significado que tiene en el contexto de la autonomía y libertad personales, en el desarrollo del conocimiento y la formación individual y, naturalmente, en la existencia y ejercicio de la democracia participativa. "Por ello -agrega la sentencia C-010/2000- en numerosas decisiones esta Corporación ha destacado la importancia y trascendencia de esta libertad, que protege no sólo la facultad de difundir y expresar

opiniones e ideas, o libertad de expresión en sentido estricto, sino también la posibilidad de buscar, recibir y difundir informaciones de toda índole, o derecho y libertad de informar y ser informado".

14.3.3. Se acusa el numeral 2 del art. 33, que alude a la facultad de la Junta para estudiar los trabajos técnicos que le sean presentados con el objeto de decidir sobre su divulgación y presentación en eventos nacionales e internacionales de la profesión.

14.3.4. Como puede observarse, la mencionada norma parte del supuesto de que los contadores hayan elaborado trabajos técnicos en la materia de su especialidad y que, además, dichos trabajos sean voluntariamente presentados al Consejo Técnico, no exigidos por éste, pues no es otro el alcance de la expresión "estudiar los trabajos técnicos que le sean presentados", contenida en dicha norma; pero sólo cuando dichos trabajos requieran ser divulgados o presentados en los referidos eventos es cuando se requiere de la aprobación del trabajo por dicho organismo.

Conforme a lo anterior, se anota que los contadores son libres para expresar sus opiniones, conceptos o juicios en los trabajos que en materia contable realicen, y para divulgarlos a través de los diferentes medios, e incluso en eventos nacionales e internacionales, a los cuales sean invitados, o cuando se admita su presentación o divulgación en tales eventos, según las reglas previstas por los organizadores del respectivo certamen.

Sin embargo, entiende la Corte, que cuando se trata de un evento nacional o internacional, en el cual oficialmente participan los órganos de la profesión (la Junta o el Consejo Técnico, art. 14), la presentación de los trabajos que elaboren los contadores tiene un control de calidad que se ejerce a través del Consejo Técnico. Con ello se busca asegurar que en dichos eventos sólo se presenten trabajos técnicos que tengan méritos suficientes para ser divulgados; no es admisible, como lo pretende el demandante, que cualquier trabajo pueda ser divulgado en tales escenarios, así no reúnan la calidad que amerite su presentación.

En tales circunstancias, considera la Corte que la norma del inciso 2 del art. 33, no viola la libertad de expresión. Por consiguiente será declarado exequible.

15. NORMA

ARTICULO 33. *De las funciones. Son funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:*

(...)

4. Pronunciarse sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y el ejercicio de la profesión.

15.1. CARGOS.

La función descrita es de competencia del legislador y del Presidente de la República, cuando éste reglamenta la norma legal.

"El Consejo Técnico de la Contaduría Pública puede pronunciarse -dice el demandante- sobre cualquier aspecto relacionado con la profesión de contador público, sin que para ello requiera de ley, pero ese pronunciamiento o concepto no tiene fuerza vinculante para ninguna persona, puesto que la doctrina, el análisis de situaciones jurídicas, económicas o contables, por razonado y ponderado que sea, solamente sirve de ilustración para tomar decisiones en cualquier circunstancia, constituyendo su núcleo esencial".

Conforme al segundo inciso del artículo 230 de la Constitución dice el demandante- "la equidad, la jurisprudencia, los principios generales de derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial, connotación innegable de la actividad administrativa, sin que ello signifique que la doctrina que surja de sus actos se vuelva obligatoria".

No obstante, el Consejo ha determinado que los conceptos que emite tienen fuerza vinculante y son de obligatorio cumplimiento por parte de los contadores públicos. A juicio del demandante, la norma acusada viola, por consiguiente, los arts. 1, 6, 28, 29, 113, 114 y 150 de la Constitución Política.

15.2. INTERVENCIONES.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Para el representante del Consejo, la previsión enjuiciada constituye la única manera de divulgar el cumplimiento de sus responsabilidades señaladas por el art. 29 de la ley 43/90 y advierte, además, que "pronunciarse no es fallar en derecho ni reglamentar normas como lo pretende el ciudadano demandante". Considera, por consiguiente, que en razón de los señalamientos anteriores, la disposición es constitucional.

Concepto del Procurador General de la Nación.

Considera el Procurador que la disposición acusada es inconstitucional, porque según el artículo 150-1 corresponde al Congreso la facultad de interpretar las leyes. Por ello no se explica que una autoridad administrativa pueda sustituir a estos organismos en el ejercicio de la referida función.

15.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

15.3.1. Corresponde a la Corte decidir si la facultad que se da al Consejo Técnico en la norma acusada es de competencia o no al legislador.

15.3.2. La Corte estima que se ajusta a la Constitución la norma acusada, porque la facultad otorgada al Consejo ha de ser entendida no como el ejercicio de una competencia normativa que, indudablemente corresponde al Congreso, sino simplemente como una función dirigida a expresar opiniones, criterios o conceptos

sobre la legislación relativa a los principios de la contabilidad y al ejercicio de la profesión, que naturalmente, no tienen efectos normativos vinculantes frente a terceros. En razón de las consideraciones expuestas la norma será declarada exequible.

16. NORMA

ARTICULO 45. *El contador público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados.*

16.1. CARGO.

Para el demandante, esta norma es vaga e imprecisa y deja, por lo mismo, al capricho y veleidad del funcionario que la aplica, interpretarla, complementarla y ejecutarla. Según el art. 28 superior, nadie puede ser molestado en su persona o familia, ni reducido a prisión o arresto, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad judicial competente con las formalidades legales y por motivos previamente definidos en la ley. De otra parte, de conformidad con el art. 29 constitucional, nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante el juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

Teniendo en cuenta las citas precedentes concluye el actor que "el legislador omitió definir con claridad y precisión en qué casos, cómo y cuándo el contador público "expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados", lo cual en la práctica constituye un evento indeterminado para que el funcionario interprete y aplique libremente dicho ordenamiento, según convenga, potestad que, desde luego, solo compete y de manera privativa, al Congreso. Consecuentemente la norma acusada es inconstitucional por omisión legislativa".

Concepto del Procurador General de la Nación.

El Procurador solicita declarar constitucional el precepto acusado, porque a su juicio constituye un parámetro ético de comportamiento de los contadores, quienes en ejercicio de sus funciones pueden inducir a sus clientes a asumir riesgos o no advertir a éstos sobre la potencialidad de los mismos, cuando el estado y la proyección de los datos contables permitan identificarlos.

16.3. ANALISIS DE LOS CARGOS.

16.3.1. Debe la Corte establecer si la norma acusada viola el debido proceso, en razón de que, según la apreciación del actor, dada su vaguedad e imprecisión su aplicación puede llegar a ser arbitraria.

16.3.2. Estima la Corte que la norma debe ser entendida en el sentido de que ella prescribe una regla de conducta que debe observar el contador, en el ejercicio de su actividad profesional, con respecto a un cliente o usuario de sus servicios; regla que

implícitamente impone al contador el deber de ejercitar con seriedad, cuidado, responsabilidad, eficiencia, eficacia y profesionalismo las actividades que a él compete. Por lo tanto, la norma en cierto modo consagra un principio de responsabilidad cuando el contador actúe con negligencia o culpa grave, o en forma dolosa, y expone por ello al usuario a contingencias riesgosas, que son aquéllas que potencialmente puedan ser susceptibles de ocasionar perjuicios, vgr., la no preparación de la información en medios magnéticos con destino a la DIAN y no remitirla oportunamente. Entendida con éstos alcances la norma acusada se adecua a la Constitución. Será declarada exequible.

17. NORMAS

ARTICULO 52. *La publicidad debe hacerse en forma mesurada y los anuncios profesionales contendrán el nombre o razón social, domicilio, teléfono, especialidad, títulos o licencias respectivas.*

ARTICULO 53. *El contador público no auspiciará en alguna forma la difusión por medio de la prensa, la radio, la televisión o cualquier otro medio de información de avisos o de artículos sobre hechos no comprobados o que se presenten en forma que induzca a error, bien sea por el contenido o los títulos con que se presenten los mismos o que ellos tiendan demeritar o desacreditar el trabajo de otros profesionales.*

17.1. CARGOS.

La publicidad es un medio necesario para dar a conocer los servicios que se ofrecen a la comunidad. El artículo 52 limita los anuncios profesionales de manea que sólo se pueden dar a conocer el nombre o la razón social, el domicilio, teléfono, especialidad o títulos respectivos, lo cual impide suministrar una completa información sobre la clase de servicio que se ofrece, todo lo cual va desconoce el derecho a la libre expresión y difusión del pensamiento y opiniones sobre los temas relacionados con la ciencia de la contabilidad y demás actividades propias de la profesión de contador público, con lo cual se viola el art. 20 de la Constitución.

El art. 53, por su parte, "va en contravía de la libre expresión y difusión del pensamiento y opiniones sobre temas relacionados con la ciencia de la contabilidad en general y demás actividades propias de la profesión de contador público", lo cual viola también el artículo superior.

Por lo demás, el legislador omitió precisar con claridad y objetividad a quién le corresponde comprobar los hechos, para impedir que se induzcan a error, ni qué se entiende por errores inducidos, etc., omisiones que dejan que el funcionario sustituya, modifique o adicione las normas legales según su criterio, infringiendo así los arts. 6, 20, 28, 29, 113, 114 y 150 de la Constitución.

Concepto del Procurador General de la Nación.

La Procuraduría no encuentra reparo de inconstitucionalidad en las normas acusadas, porque ellas sólo consagran criterios éticos en el uso de la publicidad, que no comportan una limitación excesiva e innecesaria del derecho a la libre expresión. En el presente caso, la norma señala que la publicidad debe ser "mesurada" y aún cuando debe referirse a unos contenidos mínimos, no restringe cualquier otro propósito perseguido con en la publicidad, siempre y cuando no se atente contra la dignidad profesional, la veracidad o la buena fe de los destinatarios de la misma.

17.2. ANALISIS DE LOS CARGOS.

17.2.1. Debe la Corte establecer, si las normas acusadas violan la libertad de expresión.

17.2.2. En la sentencia C-355/94 la Corte se ocupó de analizar la constitucionalidad de algunas disposiciones de la ley 35/89 sobre la ética del odontólogo colombiano, que versaba sobre la propaganda como medio para atraer pacientes, en los siguientes términos:

"A juicio de la Corte, es admisible que quienes ejercen una profesión liberal acudan a la publicidad y la propaganda para dar a conocer sus cualidades, siempre que éstas no se utilicen por encima de los límites de la ética o entronicen la competencia profesional desleal y puedan consecuentemente configurar un abuso del derecho, contrario a la preceptiva del numeral 1° del artículo 95 de la C.P., la cual señala entre de los deberes de las personas 'respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios'".

Conforme a lo anterior, en principio es admisible que quienes ejerzan una profesión utilicen la publicidad o la propaganda para atraer clientes. Pero lo que resulta ilegítimo es que se haga un uso arbitrario o abusivo de este derecho, como quedó anotado. En tal virtud expresa la aludida sentencia:

"...es reprobable toda conducta que tienda, a través de una publicidad ilegítima o antiética, atraer clientes con miras a satisfacer intereses económicos o de figuración profesional, mas no la publicidad moderada que se limita a ponderar cualidades reales del profesional, que no tiende a descalificar ni a mimizar o menoscabar la labor de otros profesionales, ni mucho menos a manipular la opinión pública para satisfacer fines egoístas".

17.2.3. Bajo los parámetros señalados la Corte estima lo siguiente:

- En cuanto al art. 52 observa la Corte que el aparte normativo "la publicidad debe hacerse en forma medida", señala restricciones a la forma como debe hacerse la publicidad del contador, que limitan ilegítimamente la libertad de expresión, porque deja al arbitrio de quien debe juzgar disciplinariamente la conducta interpretar, cuando una publicidad es medida o no. Con respecto al resto de la disposición que regula el contenido mismo que deben incorporar los respectivos anuncios profesionales, la Corte considera que no se atenta contra los derechos a la autonomía y a la libertad que tiene toda persona de expresar y difundir sus pensamientos y opiniones, siempre que no se entienda que los anuncios profesionales deben fatalmente contener la información allí

precisada, sino que se trata apenas de datos mínimos. Es decir, que además del nombre o razón social, domicilio, teléfono, especialidad, títulos o licencias respectivas los anuncios pueden incorporar otro tipo de información.

- Por el contrario, la norma del art. 53 se ajusta a la Constitución, porque precisamente su finalidad esta dirigida a preservar el derecho que tiene la comunidad a recibir información exacta y veraz sobre las calidades del profesional de la contaduría que publica el anuncio profesional, sin que ello implique demeritar a los demás profesionales de la contaduría o atentar contra su honra y buen nombre.

En las condiciones anotadas se declarará exequible el art. 52, salvo la expresión "la publicidad deberá hacerse en forma mesurada y" que se declara inexecutable. Igualmente se declarará exequible el art. 53.

18. NORMA.

ARTICULO 73. El Gobierno Nacional procederá a dictar las normas a que haya lugar, con el único fin de evitar el desequilibrio entre el número de profesionales de la contaduría y la demanda de servicios de tales profesionales dentro de los parámetros establecidos en la presente ley.

Para tal efecto, intervendrá por mandato de la ley en los términos del ordinal 11 del artículo 76 de la Constitución Nacional, en todos los aspectos de formación profesional de la contaduría pública.

18.1. CARGOS.

En sentir del actor, al facultar la norma acusada al Gobierno para expedir regulaciones con el único fin de "evitar el desequilibrio entre el número de profesionales de la contaduría y la demanda de servicios de tales profesionales", lo está autorizando para impedir el ingreso de estudiantes a las facultades de contaduría del país, contraviniendo los arts. 26, 67, 69 y 70 de la Constitución Política.

Piensa el demandante, además, que el referido art. 73 está derogado por los arts. 28 y 29 de la ley 32 de 1992, que regula la educación superior.

Concepto del Procurador General de la Nación.

La Procuraduría solicita a la Corte declarar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada, "por cuanto el legislador no puede deferir al Gobierno Nacional la facultad de restringir el acceso a la educación de aquellas personas que elijan la contaduría pública como su profesión, esta norma vulnera tanto el art. 26 superior, que consagra el derecho de toda persona a escoger profesión u oficio, como los términos de regulación de las profesiones por parte del legislador y de la inspección y vigilancia del ejercicio de las mismas por parte del ejecutivo, establecidos por le mismo artículo".

Además, considera que la disposición viola el derecho al libre desarrollo de la personalidad, el principio de la autonomía universitaria, a parte de que se autoriza al Gobierno para regular una materia que es de resorte exclusivo del Congreso.

18.2. ANALISIS DE LOS CARGOS.

18.2.1. El problema se reduce a determinar si la norma acusada viola la libertad de escoger profesión u oficio y si, además, el legislador puede conceder al Gobierno las facultades en ella contenidas.

18.2.2. Considera la Corte que la norma acusada es inconstitucional, porque viola los arts. 16 y 26 de la Constitución, en la medida en que desconoce el derecho que todas las personas tienen a desarrollar libremente su personalidad dentro de las limitaciones que imponen los derechos de las demás y el orden público y a escoger profesión u oficio.

Además, dicho precepto es igualmente inconstitucional, porque confiere facultades permanentes al Gobierno Nacional para dictar normas que son de competencia del legislador, lo cual no se aviene con la preceptiva de los arts. 67, inciso 5 y 150-10 de la Constitución. Ello, en razón de que la función reguladora de la educación corresponde en principio al Congreso o al Presidente cuando es investido de facultades extraordinarias. Y la función de ejercer la suprema inspección y vigilancia de la educación, aun cuando le corresponde al Gobierno, debe realizarse dentro de los límites de la ley.

En razón de las consideraciones anteriores la norma del art. 73 será declarada inexecutable.

DECISION.

En mérito de lo expuesto la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

PRIMERO. Declarar **EXEQUIBLES** los arts. 6; 10, párrafo; 16; 17-1-3; 19; 23-1; 25-5; 28; 33-2-4,45 y 53 de la ley 43/90.

SEGUNDO. Declarar **EXEQUIBLE**, con los condicionamientos señalados en el punto 1.3 de la parte motiva de ésta sentencia los arts. 5 y el párrafo 1º del art. 26 de la ley 43/90.

TERCERO. Declararse **INHIBIDA** para fallar en relación con la expresión "*la economía nacional*" contenida en el art. 26-1 de la ley 43/90

CUARTO. Declarar **EXEQUIBLE** el art. 4 salvo la expresión "*y su representante legal será un contador público cuando todos los socios tengan tal calidad*" que se declara

INEXEQUIBLE.

QUINTO. Declarar **INEXEQUIBLES** los arts. 7, párrafo, y 73 de la ley 43/90.

SEXTO. Declarar **EXEQUIBLE** el numeral 3 del art. 8 salvo la expresión "*asi como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión*" que se declara **INEXEQUIBLE**

SEPTIMO. Declarar **EXEQUIBLE**, bajo los condicionamientos señalados en el punto 9.3. de esta providencia el numeral 3 del art. 20, e igualmente el párrafo del mismo artículo de la ley 43/90.

OCTAVO. Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión "*de libre nombramiento y remoción de la misma*" contenida en el art. 21 de la ley 43/90.

NOVENO. Declarar **EXEQUIBLES** los numerales 2, 3 y 4 del art. 25 de la ley 43/90, salvo las expresiones "*manifiesta*", "*manifiesto*" y "*flagrantemente*", contenidas en los mismos.

DECIMO. Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión "*y por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública*", contenida en el art. 37-6 de la ley 43/90.

DECIMO PRIMERO. Declarar **EXEQUIBLE** el art. 52 salvo la expresión "*la publicidad debería hacerse en forma mesurada y*", que se declara **INEXEQUIBLE**.
Notifíquese, comuníquese, publíquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General