

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

GUIA DE ORIENTACIÓN PROFESIONAL No. 002

(Agosto 15 de 2000)

I. PRESENTACIÓN

El CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA cumpliendo con su función de órgano orientador de la profesión contable, trata en esta segunda GUÍA DE ORIENTACIÓN PROFESIONAL un tema del mayor interés para la comunidad y de actualidad, como es el fallo de constitucionalidad proferido por la CORTE CONSTITUCIONAL mediante sentencia C – 530/2000 del 10 de Mayo del año en curso, dentro del Expediente D – 2563, con el cual se buscaba afectar temas trascendentales para el ejercicio de la Contaduría, como son entre otros la fe pública y la vigilancia de las Sociedades de Contadores por parte de la Junta Central, los cuales se condensan en el análisis que se presenta más adelante.

II. ARTÍCULOS DEMANDADOS

Los siguientes artículos de la Ley 43 de 1990 fueron los demandados: 4; 5; 6; párrafo del art.7; 8 numeral 3; párrafo art.10; 16; 17 (parcial); 19 (parcial); 20 numeral 3 y párrafo; 21 (parcial); 23 numeral 1; 25 numerales 2,3,4,5; 26 (parcial); 28; 33 numerales 2,4; 37 (parcial); 45; 52; 53; y 73.

III. EFECTOS DE LOS FALLOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

Debe recordarse que cuando la Corte Constitucional decreta la inconstitucionalidad de una norma, ella pierde inmediatamente su vigencia, salvo en los casos en que la misma Corte resuelve declarar la inconstitucionalidad a partir de alguna fecha cierta determinada, como ya ha ocurrido, caso en el cual la norma así declarada inconstitucional solo perdería su vigencia y no será viable continuar aplicándola a partir de la fecha que indique la Corte.

Con relación a los fallos donde se declara la constitucionalidad condicionada, es menester analizar detenidamente las condiciones que exige la Corte para considerarlas exequibles. De excederse de esas condiciones en cualquier evento, la norma debe considerarse inconstitucional.

[1]

IV. ANÁLISIS DE LAS CONSIDERACIONES Y DE LAS DECISIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

1. Sociedades de Contadores

Se refiere primero la Corte a la "Inconstitucionalidad por consecuencia" que pretende el demandante, por cuanto al ser declarados inexecutable, en su momento, por la Corte Suprema de Justicia algunos de los apartes del proyecto de ley que luego se convirtió en Ley 43 de 1990, los cuales aludían al tema de la competencia del Presidente de la República y al no ser la Junta Central de Contadores un organismo directamente subordinado de aquel, no podría vigilar a las sociedades de Contadores Públicos; por lo tanto, el artículo 5º y el párrafo primero del artículo 26 de la mencionada ley resultarían incompatibles con la opinión de la Corte Suprema de Justicia en esa oportunidad.

Para la Corte Constitucional es equivocado el planteamiento del demandante y manifiesta que el examen debe hacerse a la luz de la nueva constitución aún cuando las normas hayan sido expedidas en la vigencia de la anterior Carta Política.

Con respecto al tema que ocupa la sentencia, la Corte advierte que sobre las sociedades de contadores públicos se dan dos formas de vigilancia las cuales no son excluyentes sino complementarias y cada una tiene su propio objetivo; una es la que ejerce la Junta Central de Contadores y otra la Superintendencia de Sociedades.

Es así como la Corte considera que en las sociedades de contadores públicos, la actividad como servicio a terceros propia de la contaduría pública y relacionada con la ciencia contable, que es desarrollada por personas que ostenten esta profesión, debe ser vigilada por la Junta Central de Contadores 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 (...)"

Pero al igual que cualquier tipo de sociedad, éstas deben tener un seguimiento desde el punto de vista institucional; es así como considera la Corte que es competencia de la Superintendencia de Sociedades "(...) verificar la información que de manera ocasional ella requiera sobre la situación jurídica, contable, económica y administrativa y 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 (...)"

En cuanto a la posibilidad de sancionar a las mencionadas sociedades advierte la Corte que como complemento para el ejercicio de sus funciones, "(...) no puede olvidarse que la administración puede ejercer una potestad sancionadora (...)" y en este caso la administración está representada tanto por la Junta Central de Contadores, como por la Superintendencia de Sociedades.

Teniendo en cuenta que la Junta Central de Contadores es la encargada de inscribir las sociedades de contadores públicos, también recae sobre ella la función de cancelar dicho registro. Dice textualmente la Corte: "(...) 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 (...)"

En cuanto al "permiso de funcionamiento" manifiesta la Corte que éste alude "a la autorización que la Superintendencia otorga" y por tanto es ella quien está habilitada para cancelarlo.

Aunque la Corte no lo expresa en la sentencia, es importante recordar que el capítulo I del título II del Código del Comercio, que trataba sobre la inspección y vigilancia de las sociedades por parte de la Superintendencia de Sociedades, que entre otros temas exigía que las sociedades para ejercer su objeto social debían obtener permiso de funcionamiento, fue derogado expresamente por la ley 222 de 1995 y dentro de esta nueva ley no se trata el tema; cualquier discusión sobre el tema carece de objeto.

Por otra parte teniendo en cuenta que la Corte, apoyándose en una sentencia anterior, manifiesta que las sociedades pueden tener diferentes formas de asociación que persiguen unos fines específicos, no es desproporcionado que el 80% de los socios de las sociedades de contadores públicos sean profesionales en este ramo, pero tratándose de la restricción en cuanto al representante legal, considera que por ser un órgano de gobierno de la sociedad, resulta indiferente que el representante tenga determinada profesión, razón por la cual declara inexecutable la expresión que restringe que el representante legal en este tipo de sociedades tenga que ser un contador público.

Por último la Corte advierte que mediante otras formas de sociedades, sin limitación en cuanto a calidad y número de socios pueden prestarse servicios contables pero teniendo en cuenta que la actividad profesional de la contaduría debe ser vigilada y lógicamente esta vigilancia es a través de la Junta Central de contadores por las razones expuestas en el numeral 1 de la sentencia.

Por las razones expuestas, la Corte declaró exequible en forma condicionada el artículo 5°, el párrafo primero del artículo 26 y el artículo 4°, excepto la expresión que restringe la profesión del representante legal.

2. De los Principios de contabilidad generalmente aceptados

El problema que analiza aquí la Corte consiste en la posibilidad de que la Junta Central de Contadores sancione a un contador por desconocer los principios de contabilidad generalmente aceptados, por cuanto estos no han sido consagrados en la ley. Reconoce reiterando su posición en sentencia C-597/96 que los principios no son un criterio vago, sino que son de contenido técnico universal y deben ser conocidos por cualquier profesional que desarrolle esta disciplina. Por esta razón, declaró la exequibilidad del artículo 6° y del numeral 5° del artículo 25.

Tratándose de principios de contabilidad generalmente aceptados, la Corte con ponencia del doctor Jorge Arango Mejía en sentencia C-290 de 1997, consideró que la reglamentación a los mismos de que trataba el numeral 1° del artículo 44 de la ley 222 de 1995 no era posible, por cuanto la ley no los había definido en detalle; simplemente la ley 43 de 1990 en su artículo 6° se refirió a ellos y, de acuerdo con el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, el Presidente puede ejercer potestad reglamentaria para la ejecución de leyes, por tanto al no estar determinado en la ley cuáles son esos principios, el Gobierno Nacional no tendría tal facultad.

Teniendo en cuenta que en la sentencia C-530 de 2000 la Corte considera que los principios son conceptos técnicos determinables por cualquiera que sea experto en esta disciplina, y por tanto su incumplimiento puede ser objeto de sanción por parte de la Junta Central de Contadores, observa este Consejo que la Corte le da un giro a su posición, por cuanto si bien los mismos no pueden ser objeto de reglamentación porque no existen en la ley, sí son objeto de aplicación obligatoria por parte de la comunidad contable.

3. Competencia del Consejo Técnico de la Contaduría Pública para complementar las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Aquí el problema se reduce a definir si el Consejo Técnico de la Contaduría puede tener atribución para actualizar y complementar normas, facultad que constitucionalmente le corresponde al legislador, la cual según lo declara la Corte, solo puede ser delegada en el Presidente de la República, por lo tanto no es posible que cualquier otro ente u organismo lo tenga y como consecuencia declara inexecutable el párrafo del artículo 7° que otorga facultades al Consejo Técnico de la Contaduría para actualizar y complementar normas de auditoría.

Así mismo declara inexecutable las expresiones que de alguna manera disponen que los contadores públicos deben cumplir con normas emanadas de los órganos de la profesión, trátese del Consejo Técnico de la Contaduría o de la Junta Central de Contadores.

Por lo anterior, se advierte que se consideran inexecutable de manera parcial el numeral tercero del artículo 8° y el 6° del artículo 37 de la ley 43 de 1990.

Como consecuencia de lo anterior, es importante aclarar que las disposiciones profesionales, antes llamados pronunciamientos, emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría, así como las normas expedidas por la Junta Central de Contadores, pierden su fuerza vinculante y por lo tanto no son de obligatorio cumplimiento, pero sí guían y encausan el ejercicio profesional de los contadores públicos.

Precisamente en el sentido de admitir que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública puede expresar sus opiniones, criterios y conceptos sobre la legislación, los cuales no tienen efectos normativos, es decir no tienen facultad de vincular ni obligar, pero sí guían, la Corte declaró exequible la función de este Consejo (numeral 4° del artículo 33 de la ley 43 de 1990) que le permite "Pronunciarse sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y el ejercicio de la profesión."

4. Fe Pública

El proveído reafirmó la responsabilidad del contador público a quien considera que la ley le asigna una función social y lo faculta para dar fe pública. Declara ajustado a la Carta el párrafo del artículo 10 que asimila a funcionarios públicos a los contadores públicos cuando otorguen fe pública en materia contable.

Decisión de suma importancia la tomada por la Corte Constitucional, como quiera que da un respaldo absoluto y sin ninguna salvedad a la principal función de los profesionales de la contaduría pública la cual va, desde luego, acompañada de la responsabilidad civil y penal por las actividades realizadas en el ejercicio propio de la profesión.

5. Composición de la Junta Central de Contadores

Se cuestiona la idoneidad de los integrantes de la Junta Central de Contadores, porque todos los miembros no son contadores públicos, puesto que a juicio del demandante no garantiza la imparcialidad, independencia y competencia como juez disciplinario; otro cuestionamiento que se hace es que ésta no debería estar conformada por suplentes sino solo por principales.

Considera la Corte que tratándose 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, no necesariamente todos los integrantes deben ser contadores públicos, lo que interesa es que esté en condiciones de cumplir con las atribuciones señaladas por el legislador, y esté dentro de la libertad de configuración de la norma jurídica. Agrega que no constituye motivo de inconstitucionalidad, porque "(...) 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".

Un órgano multidisciplinario puede cumplir adecuadamente la labor de juzgar las faltas disciplinarias de los contadores, puesto que la independencia del órgano que ejerce dicha función no tiene que ver con la profesión u oficio de quién lo conforma.

En cuanto a principales o suplentes, considera la Corte que esto permite asegurar la eficacia y oportunidad en la operatividad del tribunal.

Por lo anterior, la Corte declara exequible el artículo 16 de la Ley 43 de 1990.

6. Elecciones de miembros de la Junta Central de Contadores

El problema se centra básicamente en analizar si se justifica constitucionalmente la restricción en el sentido de que cada agremiación de Contadores Públicos con personería jurídica designará un delegado y uno más por cada 200 afiliados activos. A juicio de la corte se justifica la fórmula diseñada pues considera que de esta manera se garantiza el acceso a las funciones públicas. Considera la Corte que el legislador puede establecer restricciones razonables y que éstas solo serían inconstitucionales en la medida en que "... afectaran el núcleo esencial de este derecho".

7. Inhabilidades de los miembros de la Junta Central de Contadores

El demandante afirma que el artículo 19 cuando se refiere a las causales de inhabilidad, impedimento y recusación de los miembros de la Junta Central de Contadores resultan vagas e imprecisas por cuanto se señala que son las mismas de los funcionarios de la Rama Jurisdiccional. Considera la Corte que tanto en materia de inhabilidades como de impedimentos y recusaciones, existen normas que suplen esa posible vaguedad cuales son: la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, artículo 150 para el primero, y para

los dos últimos el artículo 30 del Código Contencioso Administrativo; esto último por cuanto se considera que la Junta Central de Contadores, en este caso, realiza funciones administrativas y por lo tanto se le aplica el mencionado código.

Por lo anterior declaró inexecutable el artículo 19.

8. Tarjeta Profesional y Certificaciones de vigencia

Una de las precisiones que hace la Corte en este acápite es en el sentido de expresar que en los términos del artículo 26 de la Constitución Política, la atribución de expedir tarjetas profesionales y certificaciones para los contadores públicos puede ser conferida a la Junta Central de Contadores.

En lo que respecta a la posibilidad de reglamentar la tarjeta profesional, la Corte entiende que la Junta Central de Contadores tiene la posibilidad de hacerlo pero solo en aspectos operativos o materiales relativos a su expedición.

El cargo que analiza de fondo la Corte es el que se dirige a atacar la facultad de la Junta Central de Contadores para señalar la tarifa de la tasa que se causa por la expedición de la tarjeta profesional y de las certificaciones que expida, porque la norma no establece el método y el sistema para determinar los costos.

De acuerdo con lo expresado por la Corte, el artículo 338 de la Constitución, permite que las tarifas de las tasas las fijen las autoridades administrativas, por cuanto no es necesario que las normas que expida la entidad que tiene la facultad para ello lleguen hasta el detalle, pues de no ser así no habría entonces delegación. Desde luego las tarifas no pueden ser arbitrarias y tienen unos límites de competencia; determina la Corte que lo debido es establecer pautas técnicas de valoración de los costos y su distribución a cargo de los usuarios.

Concluye que "... el 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"

Por lo anterior la corte declaró exequibles en forma condicionada el numeral 3º y el párrafo del artículo 20 de la ley 43 de 1990.

9. Empleados de libre nombramiento y remoción

Fue declarada inexecutable la expresión que en el artículo 21 disponía que los empleados de la Junta Central de Contadores serían de libre nombramiento y remoción, por cuanto la regla general que dispone el artículo 125 de la Constitución Política es que los empleos en los órganos y entidades del Estado son de carrera y la excepción son los empleados de libre nombramiento y remoción, los cuales son determinados por el régimen atinente a la función pública y básicamente son los correspondientes a cumplir un papel directivo, de manejo, de conducción u orientación, o los que implican confianza de quien tiene a su cargo determinadas funciones, como ya lo ha dicho la Corte en otra oportunidad.

10. Amonestaciones en caso de fallas leves

Considera la Corte que el numeral 1º. del artículo 23 es executable por cuanto hay otros artículos de la misma ley (24, 25 y 26) que han definido las faltas que dan lugar a otro tipo de sanciones; por lo tanto, las que no estén allí incluidas, deben sancionarse con amonestación.

11. Causales de suspensión de la inscripción de contadores públicos

De acuerdo con el demandante, algunas de las causales de suspensión de la inscripción de tarjeta profesional, relativas a: desconocimiento de normas de ética profesional; normas de auditoría generalmente aceptadas y, normas jurídicas vigentes, son contrarias a los artículos 28 y 29 de la Constitución Política, por cuanto no tipifican de manera objetiva y práctica las conductas punibles y simplemente su aplicación queda a la interpretación del juez.

Considera la Corte que las normas acusadas describen de manera objetiva la conducta censurable y van dirigidas a los contadores públicos; por lo tanto está reconocido el sujeto activo, y le señalan la sanción aplicable cuando incurran en las mismas, de manera que la corte encuentra adecuados al principio de tipicidad los numerales 2, 3 y 4 del artículo 25 de ley 43 de 1990.

Con respecto a las expresiones "manifiesta", "manifiesto" y "flagrantemente" que se encuentran en las normas acusadas, la Corte las consideró inexequibles por las siguientes razones:

"(...) 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".

Llama la atención del Consejo que el numeral 5º. del mismo artículo fue declarado exequible en su integridad, no obstante contener la expresión "flagrantemente" cuando se refiere al desconocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

12. Proceso sancionador

La demanda se centra en advertir que el artículo 28 de la Ley 43 de 1990 viola el artículo 29 de la constitución Política porque desconoce el derecho fundamental del debido proceso.

La Corte concluye que la norma no viola el debido proceso y la declara exequible, por cuanto aun cuando adolece de fallas técnicas en su formulación, consagra los elementos fundamentales que deben recogerse por cuenta de una regulación disciplinaria. Agrega que los vacíos del procedimiento pueden llenarse acudiendo a la integración normativa consagrada en otros códigos.

13. Estudio de trabajos técnicos por parte del Consejo Técnico de la Contaduría

Considera el demandante que por el hecho de que el Consejo Técnico de la Contaduría tenga la función de estudiar los trabajos técnicos que le sean presentados con el objeto de decidir su publicación, se limita la libertad de expresión, la difusión del pensamiento y opinión y el derecho a información veraz e imparcial consagrados en el artículo 20 de la Constitución Política.

La Corte consideró exequible esta función del Consejo Técnico de la Contaduría por cuanto, como es clara la norma, el Consejo no exige la presentación de los trabajos, pero si un contador público voluntariamente los presenta para su estudio este organismo emitirá su concepto y sólo si dichos trabajos requieren ser divulgados se requiere su aprobación.

Los contadores son libres de expresar sus opiniones, conceptos o juicios que en materia contable realicen, pero opina la Corte que "Sin embargo, (...) 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 (sic) la calidad que amerite su presentación"

14. El contador público no debe exponer a su cliente a riesgos injustificados

Considera el demandante que la norma es vaga e imprecisa y su aplicación puede llegar a ser arbitraria.

Entendida ésta como que el contador debe actuar siempre con responsabilidad y no exponer a su cliente a contingencias que le puedan ocasionar perjuicios, exponiéndolo, por ejemplo, a sanciones por parte de las autoridades oficiales, la Corte declara exequible el artículo 45.

15. Publicidad

Basándose en un pronunciamiento anterior que versaba sobre la publicidad de otra profesión liberal, manifestó la Corte que la misma es admisible, "siempre que éstas no se utilicen por encima de los límites de la ética o entronquen la competencia profesional desleal y puedan consecucionalmente configurar un abuso del derecho, contrario a la preceptiva del numeral 1° del artículo 95 de la C.P., la cual señala entre de (sic) los deberes de las personas 'respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios".

Conforme a lo anterior considera que la publicidad es necesaria para atraer clientes, pero resulta ilegítimo hacerlo arbitraria y abusivamente.

En cuanto a la expresión que exige que la publicidad sea mesurada considera la Corte que limita la libertad de expresión, porque deja al arbitrio del juzgador interpretar la conducta.

Con esas consideraciones declaró exequibles los artículos 52 y 53, excepto la expresión "la publicidad debe hacerse en forma mesurada", que contiene el primero de ellos.

16. Desequilibrio entre el número de profesionales

Teniendo en cuenta que la Constitución consagra el derecho de todas la personas al libre desarrollo de la personalidad y no se puede limitar el derecho a escoger profesión u oficio, la Corte declaró que el artículo 73 es inexecutable.

JESÚS MARÍA PEÑA BERMÚDEZ