

Sentencia C-452/03

CONTABILIDAD PUBLICA-Marco constitucional

CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Marco constitucional

CONSTITUCION POLITICA VIGENTE-Incorpora la figura del Contador General de la Nación

CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Naturaleza de las funciones

CONTRALOR GENERAL DE LA REPUBLICA-Naturaleza de las funciones

CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Funcionario de la Rama Ejecutiva

CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Incompetencia para expedir normas con fuerza de ley

NORMAS CONTABLES-Finalidad

NORMAS CONTABLES-Ambito de aplicación

CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Conforme a la ley determina las normas contables que deben regir el país

CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Ejercicio de funciones únicamente frente a las entidades del sector público

SUPERINTENDENCIA-Naturaleza jurídica

Las superintendencias son órganos o entidades públicas de creación legal, que hacen parte de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional y cumplen las funciones de inspección, vigilancia y control que les asigne la ley o les delegue el Presidente de la República. Su régimen jurídico está señalado en la Constitución y en la ley.

SUPERINTENDENCIA Y ORGANOS DE CONTROL-Aprobación de normas generales en materia contable

CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Carácter vinculante de sus decisiones frente a las entidades públicas

ORGANISMOS DE CONTROL Y VIGILANCIA-Aplicación de políticas, principios y normas

SUPERINTENDENCIA Y ORGANOS DE CONTROL-Vinculación frente a las normas superiores de carácter contable

Las superintendencias y órganos de control deberán considerar el mandato contenido en el artículo 354 de la Constitución y las disposiciones que desarrollen este precepto Superior. Así entonces, estos organismos especializados estarán vinculados de una doble manera frente a las normas superiores de carácter contable. De una parte, en lo referente a su propia organización y funcionamiento, acatarán las normas que en esta materia fije la Constitución, la ley y el Contador General de la Nación. Ello obedece a su naturaleza jurídica como entidades de carácter público. De otra parte, la expedición de normas generales en materia contable frente a las entidades vigiladas, estará condicionada por el ámbito de regulación que corresponda al Contador General de la Nación, de acuerdo con la autorización legislativa dada a este funcionario. Esta condición se fundamenta en la relación funcional que en materia contable consagra la Constitución Política, en particular por lo dispuesto en su artículo 354.

Referencia: expediente D-4350

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 9º nl. 10 de la Ley 32 de 1979; 95 nls. 1 y 2 del Decreto 663 de 1993; 79.3 de la Ley 142 de 1994; 5º de la Ley 174 de 1994; 86 nl. 1 de la Ley 222 de 1995; 4º literales a), b), e), g), h) y l) (parciales) de la Ley 298 de 1996; 36 nl. 3 de la Ley 454 de 1998, y 38 de la Ley 510 de 1999.

Demandante: Humberto de Jesús Longas Londoño

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Bogotá D.C., tres (3) de junio de dos mil tres (2003).

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

SENTENCIA

en relación con la demanda de inconstitucionalidad presentada por el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño contra los artículos 9º nl. 10 de la Ley 32 de 1979; 95 nls. 1 y 2 del Decreto 663 de 1993; 79.3 de la Ley 142 de 1994; 5º de la Ley 174 de 1994; 86 nl. 1 de la Ley 222 de 1995; 4º literales a), b), e) g), h) y l) (parciales) de la Ley 298 de 1996; 36 nl. 3 de la Ley 454 de 1998; 38 de la Ley 510 de 1999, sobre normas de contabilidad atribuidas a Superintendencias.

I. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcriben las normas objeto del proceso y se subrayan en lo demandado:

Ley 32 de 1979 1

(mayo 17)

Por la cual se crea la Comisión Nacional de Valores y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

Artículo 9º. Son funciones de la Comisión Nacional de Valores: (...)

10. Establecer requisitos mínimos sobre forma y contenido de los estados financieros y demás información supletoria de carácter contable, para que sean observados por quienes participan en el mercado.

Decreto 663 de 1993 2

(abril 2)

Por medio del cual se actualiza el estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración.

EL Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades extraordinarias que le

confiere la Ley 35 de 1993,

DECRETA

Artículo 95.- Contabilidad.

1. Régimen General. Las entidades vigiladas deberán observar las reglas generales que en materia contable dicte la Superintendencia Bancaria, sin perjuicio de su autonomía para escoger y utilizar métodos accesorios, siempre que éstos no se opongan, directa o indirectamente, a las instrucciones generales impartidas por la Superintendencia.

2. Régimen de las agencias colocadoras de seguros y de títulos de capitalización. Toda agencia deberá tener una organización técnica y contable con sujeción a las normas que dicte al efecto la Superintendencia Bancaria.

LEY 142 de 1994 3

(11 de julio)

por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

Artículo 79. Funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos.

Las personas prestadoras de servicios públicos y aquellas que, en general, realicen actividades que las haga sujeto de aplicación de la presente Ley, estarán sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia. Son funciones especiales de ésta las siguientes:

79.1. Vigilar y controlar el cumplimiento de las leyes y actos administrativos a los que estén sujetos quienes presten servicios públicos, en cuanto el cumplimiento afecte en forma directa e inmediata a usuarios determinados; y sancionar sus violaciones, siempre y cuando esta función no sea competencia de otra autoridad.

79.2. Vigilar y controlar el cumplimiento de los contratos entre las empresas de servicios públicos y los usuarios, y apoyar las labores que en este mismo sentido desarrollan los

“comités municipales de desarrollo y control social de los servicios públicos domiciliarios”; y sancionar sus violaciones.

79.3. Establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar quienes presten servicios públicos, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

(...)

LEY 174 de 1994 4

(Diciembre 22)

Por la cual se expiden normas en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria.

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

ARTÍCULO 5o. EFECTOS CONTABLES Y FISCALES DEL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES. El segundo inciso del artículo 330 del Estatuto Tributario quedará así:

“Para efectos de la contabilidad comercial se utilizará el sistema de ajustes integrales por inflación, de acuerdo con lo previsto en los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y en los principios o normas de contabilidad expedidos para sus vigiladas por las respectivas entidades de control, de acuerdo con la naturaleza jurídica y las actividades desarrolladas por las personas obligadas a llevar contabilidad”.

LEY 222 DE 1995 5

(diciembre 20)

por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

Decreta:

Artículo 86. OTRAS FUNCIONES. Además la Superintendencia de Sociedades cumplirá las siguientes funciones:

1. Unificar las reglas de contabilidad a que deben sujetarse las sociedades comerciales sometidas a su inspección, vigilancia y control.

(...)

LEY 298 de 1996 6

(julio 23)

por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 4o. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central

nacional;

d) Conceptuar sobre el sistema de clasificación de ingresos y gastos del Presupuesto General de la Nación, para garantizar su correspondencia con el Plan General de la Contabilidad Pública. En relación con el Sistema Integrado de Información Financiera -SIIF-, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público garantizará el desarrollo de las aplicaciones y el acceso y uso de la información que requiera el Contador General de la Nación para el cumplimiento de sus funciones;

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir;

f) Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, para su conocimiento y análisis por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política;

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

h) Expedir las normas para la contabilización de las obligaciones contingentes de terceros que sean asumidas por la Nación, de acuerdo con el riesgo probable conocido de la misma, cualquiera sea la clase o moralidad de tales obligaciones, sin perjuicio de mantener de pleno derecho, idéntica la situación jurídica vigente entre las partes, en el momento de asumirlas;

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

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

k) Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que entidades u organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de

baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar;

l) Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado;

m) Expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, de las entidades u organismos, así como cualquiera otra información que resulte de los mismos;

o) Adelantar los estudios e investigaciones que se estimen necesarios para el desarrollo de la ciencia contable;

p) Realizar estudios económicos-financieros, a través de la contabilidad aplicada, para los diferentes sectores económicos;

q) Ejercer inspecciones sobre el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables;

s) Determinar las entidades públicas y los servidores de la misma responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación;

t) Imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

u) Las demás que le asigne la ley.

LEY 454 DE 1998 7

(agosto 4)

por la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma

el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 36. Funciones de la Superintendencia de la Economía Solidaria. Son facultades de la Superintendencia de la Economía Solidaria para el logro de sus objetivos:

1. Verificar la observancia de las disposiciones que sobre estados financieros dicte el Gobierno Nacional.
2. Establecer el régimen de reportes socioeconómicos periódicos u ocasionales que las entidades sometidas a su supervisión deben presentarle, así como solicitar a las mismas, a sus administradores, representantes legales o revisores fiscales, cuando resulte necesario, cualquier información de naturaleza jurídica, administrativa, contable o financiera sobre el desarrollo de sus actividades.
3. Fijar las reglas de contabilidad a que deben sujetarse las entidades bajo su supervisión, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales que regulen la materia.

(...)

LEY 510 DE 1999 8

(agosto 3)

por la cual se dictan disposiciones en relación con el sistema financiero y asegurador, el mercado público de valores, las Superintendencias Bancaria y de Valores y se conceden unas facultades.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 38. Modifícase el numeral 1 del artículo 95 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, el cual quedará así:

Artículo 95. Contabilidad.

1. Régimen general. La Superintendencia Bancaria se encuentra facultada para dictar las normas generales que en materia contable deban observar las entidades vigiladas, sin perjuicio de la autonomía de estas últimas para escoger y utilizar métodos accesorios, de conformidad con la ley.

II. LA DEMANDA

El demandante solicita a la Corte la declaratoria de inexecutable de los apartes subrayados de las normas antes transcritas. Los cargos de inconstitucionalidad los formula en dos grupos que, en su criterio, integran proposiciones jurídicas completas.

El primer grupo lo conforma con los artículos 9º nl 10 de la Ley 32 de 1979; 95 nls 1 y 2 del Decreto 663 de 1993; 79.3 de la Ley 142 de 1994; 5º de la Ley 174 de 1994; 86 nl 1 de la Ley 222 de 1995; 36 nl 3 de la Ley 454 de 1998 y 38 de la Ley 510 de 1999.

En contra de estas normas propone el siguiente cargo de inconstitucionalidad: “Las normas demandadas le atribuyen la función de dictar, establecer, determinar, fijar y unificar las normas generales en materia contable a las Superintendencias de Valores, de Servicios Públicos Domiciliarios, Bancaria, de Sociedades, de Economía Solidaria y entidades de control, cuando tal función le corresponde constitucionalmente al Contador General de la Nación”⁹. Es decir, “sólo el Contador General de la Nación, en virtud del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, tiene la atribución de determinar las normas contables que deben regir en el país”¹⁰. Por ello, infiere, las normas acusadas vulneran los artículos 4, 6, 113, 115, 121, 150 nl 7, 189 nls 22 y 24, y 354 de la Constitución Política.

El segundo grupo lo integra con las expresiones “para todo el sector público”, “pública”, “del sector público”, “del sector público”, “por la Nación” y “del Estado” contenidas, respectivamente, en los literales a), b), e), g), h) y l) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996.

Considera el actor que los preceptos demandados restringen la función atribuida constitucionalmente al Contador General de la Nación para determinar las normas contables que deben regir en el país (CP art. 354). La Ley no podía separarse de este principio constitucional y señalar que las normas de contabilidad se referirían única y exclusivamente al sector público, puesto que la Carta Política no sectoriza ni separa entre sector lo público y lo privado para efectos del cumplimiento a esta función. La Ley 298 deja de lado en su regulación al sector privado, sin considerar que el país es uno solo, compuesto por ambos sectores.

Agrega que “Las normas de los diferentes literales demandados parcialmente del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, son todas normas contables de aplicación tanto al sector público como al sector privado, y reúnen las políticas, principios y normas sobre la contabilidad, normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales para unificar, centralizar y consolidar la contabilidad, el señalamiento y definición de los estados financieros e informes contables, anexos contables y notas explicativas de los estados financieros, la determinación de los libros de contabilidad que deben llevar las diferentes entidades y los documentos de soporte de ellos y las operaciones realizadas, la expedición de normas sobre contabilización de obligaciones contingentes, y la expedición de normas y procedimientos para elaborar, registrar y consolidar los inventarios de bienes. Todas estas normas contables están reguladas por el Decreto Reglamentario 2649 de 1993, aplicables tanto al sector público como al sector privado, para los entes contables obligados a llevar contabilidad”¹¹.

Por lo anterior, concluye, las normas acusadas vulneran los artículos 4, 151 nl 7, 189 nl 14 y 354 de la Constitución Política.

III. INTERVENCIONES

Ministerio de Justicia y del Derecho

El Ministerio de Justicia y del Derecho, por intermedio de apoderada judicial, solicita a la Corte que declare la exequibilidad de las normas acusadas.

En su criterio, el ámbito de normatización contable a cargo del Contador General de la Nación debe referirse a los principios y requerimientos aplicables en el país, sin perjuicio de que las

superintendencias y entidades de control a las que se han atribuido funciones de definición de requisitos contables para sus vigilados de carácter privado apliquen, además de las directrices dispuestas por el Contador General de la Nación, exigencias normativas adicionales necesarias para el efectivo cumplimiento de sus funciones de vigilancia y control.

Por estas razones, concluye, las normas demandadas no impiden al Contador General de la Nación ejercer las funciones establecidas en la Constitución, ni excluyen su competencia en la materia. Por el contrario, permiten ejercer un control más técnico acorde con el ámbito vigilado, privilegiando así la colaboración armónica entre los órganos del Estado. Tarea que en apariencia se facilita por cuanto las superintendencias y la Contaduría General de la Nación pertenecen a la misma rama del poder público.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por intermedio de apoderado judicial, intervino en el proceso para solicitar la declaratoria de exequibilidad de las normas impugnadas.

Considera el interviniente que desde la misma Asamblea Nacional Constituyente, el espíritu de la Constitución Política se encaminaba a que la Contaduría General velara por todo lo relacionado con la contabilidad pública. Por ello, agrega, la tarea fundamental de la Contaduría General de la Nación es convertirse en un organismo que pueda llevar una contabilidad acorde con las necesidades de la Hacienda Pública.

En relación con la contabilidad privada y a partir del proyecto de ley que organiza la Contaduría General de la Nación, estima que la función de este organismo es propender por el entendimiento entre ambos ámbitos del mundo contable: lo público y lo privado.

Señala igualmente que la razón que anima al ejecutivo para expedir algunas directrices en materia contable, se funda en que la Constitución Política le ha dado al Presidente de la República en su calidad de suprema autoridad administrativa, la posibilidad de inspeccionar y vigilar ciertas actividades de los particulares, para lo cual es urgente adecuar la contabilidad de los particulares a lo que el ejecutivo considera que debe vigilar e inspeccionar.

De otro lado, solicita que se esté a lo resuelto en la sentencia C-397 de 1995 en lo atinente a

la demanda contra el artículo 9º, numeral 10, de la Ley 32 de 1979 y, además, “que se lleve a cabo un juicio constitucional análogo frente a las otras o las restantes disposiciones objeto de la presente demanda”¹².

Superintendencia de Valores

La Superintendencia de Valores, por intermedio de apoderada judicial, presentó escrito con el fin de justificar la constitucionalidad del numeral 10 del artículo 9º de la Ley 32 de 1979.

En su criterio, este precepto debe ser declarado exequible en la medida en que no atribuye a la Comisión Nacional de Valores, hoy Superintendencia de Valores, la función de expedir normas contables, ni invade la competencia para determinar los principios y reglas de carácter contable radicada en cabeza del Contador General de la Nación frente a las entidades públicas, y en el Congreso de la República, para los entes económicos de carácter privado.

Por consiguiente, concluye, la función asignada en la disposición acusada a la Superintendencia de Valores no excede los límites que le fija el ejercicio de las facultades de inspección, vigilancia y control.

Superintendencia Bancaria

La Superintendencia Bancaria, por intermedio de apoderado judicial, intervino en este proceso para solicitar la declaratoria de constitucionalidad de los artículos 95 ordinales 1 y 2 del Decreto Extraordinario 663 de 1993 y 38 de la Ley 510 de 1999.

Estima que las normas que regulan la actuación de la Contaduría General de la Nación se concretan al tema de la contabilidad pública y, consecuentemente, están dirigidas a entidades de esa naturaleza, para el logro de fines también públicos de interés para el Estado en su conjunto.

Arguye que el hecho de estar ubicado al artículo 354 de la Constitución precisamente en el Título XII, sobre el Régimen Económico y de la Hacienda Pública, y en aplicación de los principios de unidad de materia y de interpretación sistemática de la ley, lleva a concluir que la facultad de dictar normas contables en el país, deferida al Contador General de la Nación, se concreta únicamente a la contabilidad pública.

Agrega que aún si se tratara de contabilidad pública, debe considerarse que el Contador General de la Nación no es la única autoridad investida de competencia para determinar las normas de contabilidad del país, pues en virtud del artículo 354 de la Constitución la consolidación de las cuentas provenientes de la ejecución presupuestal y la prescripción de los métodos y formas de rendirlas competen al Contralor General de la República.

Además, llama la atención sobre la facultad del Congreso de la República para determinar el alcance de la competencia regulatoria del Contador General de la Nación (C.P. art. 354).

Manifiesta finalmente que entre las atribuciones más importantes de esa Superintendencia, dado su carácter eminentemente técnico, está la competencia reguladora en materia de contabilidad bancaria. Recalca que, para cumplir con los cometidos dispuestos en el artículo 335 de la Constitución Política en materia de intervención del Estado en la actividad financiera y bursátil, desde los propios orígenes del sistema financiero el legislador ha previsto que a la Superintendencia Bancaria, en ejercicio de sus funciones de supervisión sobre el sector, le asistan atribuciones de regulación contable frente a sus entidades vigiladas pues, de lo contrario, su función sería inocua.

Superintendencia de Sociedades

La Superintendencia de Sociedades, por intermedio de apoderado judicial, solicita a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad del artículo 86 nl 1 de la Ley 222 de 1995.

En su opinión, desde ningún punto de vista la norma acusada implica desbordamiento ni extralimitación de norma constitucional alguna, en la medida en que se ocupa de exaltar el principio de colaboración armónica entre los diversos órganos del Estado.

Afirma, además, que la facultad reguladora de normas contables está en cabeza del Presidente de la República y en el Contador General de la Nación, sin que pueda válidamente concluirse que la disposición impugnada defiera tal facultad a la Superintendencia de Sociedades, entidad que carece de facultades reglamentarias en esa materia. Tanto es así que la atribución asignada a la Superintendencia por parte de la norma demandada se circunscribe a la unificación, no a la regulación.

Otras intervenciones

La Superintendencia de Servicios Públicos, por intermedio de apoderado judicial, solicita la declaratoria de constitucionalidad del artículo 79.3 de la Ley 142 de 1994. Por su parte, el Contador General de la Nación actúa como coadyuvante en la demanda contra el artículo 4º (parcial) de la Ley 298 de 1996. No obstante, estas intervenciones no serán tenidas en cuenta para adoptar la decisión de fondo dado que fueron aportadas al proceso de manera extemporánea.

IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

1. El Procurador General de la Nación solicita a la Corte estarse a lo resuelto en la sentencia C-397 de 1995, mediante la cual se declaró exequible el numeral 10 del artículo 9 de la Ley 32 de 1979, bajo el entendido que las disposiciones de carácter general que, en ejercicio de sus funciones dicten la Sala General de la Superintendencia de Valores y su Superintendente, están sujetas a las reglas generales de las leyes marco previstas en el artículo 150, numeral 19, literal d) de la Constitución Política y a los reglamentos de las mismas, dictados por el Gobierno Nacional en su desarrollo.

2. De otra parte, solicita la declaratoria de exequibilidad condicionada de los artículos 95 del Decreto 663 de 1993 y su modificadorio 38 de la Ley 510 de 1999; 79 nl 3 de la Ley 142 de 1994; 86 nl 1 de la Ley 222 de 1995; y 36 nl 3 de la Ley 454 de 1998, bajo el entendido que las competencias en materia de regulación contable asignadas a las Superintendencias Bancaria, de Servicios Públicos, de Sociedades y de Economía Solidaria, deben ser ejercidas de manera residual, bajo los mandatos constitucionales, legales y reglamentarios vigentes en asuntos contables para el sector privado que rigen para sus respectivos entes económicos vigilados, y en función únicamente de las labores de intervención, inspección, vigilancia y control asignadas a las referidas Superintendencias.

Considera que al tener en cuenta que la contabilidad privada es un instrumento que debe expresar el comportamiento patrimonial y financiero de los entes económicos privados en forma fidedigna e inmediata, resulta viable que sea objeto de regulación en todos los niveles del orden jurídico colombiano, y que en ese sentido las superintendencias tengan atribución reguladora residual, sometida a los mandatos constitucionales, legales y reglamentarios para los solos efectos de intervención, inspección, vigilancia y control, lo cual se explica por las razones técnicas y dinámicas desde el punto de vista temporal, de los hechos económicos

objeto de control contable.

Agrega que, según la sentencia C-397 de 1995, la ley puede establecer que el Gobierno actúe por conducto de las superintendencias con funciones reguladoras sometidas a los órdenes normativos de más alto rango, lo cual resulta razonable en nuestro orden jurídico porque existen cuestiones técnico-administrativas de difícil manejo; o fenómenos económicos que por su condición esencialmente mutable, exigen una regulación flexible o dúctil que permita responder a circunstancias cambiantes; o a asuntos que ameritan decisiones inmediatas y cuyo manejo inadecuado y engorroso sí es efectuado por vía jerárquica superior.

3. Finalmente, solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 5 de la Ley 174 de 1994, modificadorio del segundo inciso del artículo 330 del Estatuto Tributario, y de los literales a), b), e), g), h) y l), en lo demandado, del artículo 4º de la Ley 298 de 1996.

Para el Procurador General de la Nación el desarrollo de la función reguladora para todo el País asignada constitucionalmente al Contador General de la Nación en la Ley 298 de 1996, está circunscrito únicamente a los asuntos contables del sector público, sin involucrar los del sector privado, y resulta técnica e históricamente ajustado al querer del Constituyente de 1991.

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Inexistencia de cosa juzgada

El Procurador General de la Nación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitan a la Corte ordenar estarse a lo resuelto en la sentencia C-397 de 1995¹³ frente a la demanda contra el numeral 10 del artículo 9º de la Ley 32 de 1979. En aquella sentencia la Corte declaró la exequibilidad de la norma acusada, la cual había sido demandada por vulneración de los artículos 15, 113, 150-19 y 189-24 de la Constitución Política dado que, según el actor, el Gobierno Nacional trasladaba indebidamente su función reguladora de la actividad bursátil hacia la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y control sobre las personas que realicen esa actividad. Como en esta oportunidad el reparo de inconstitucionalidad se sustenta en la eventual vulneración del artículo 354 Superior, sobre la norma impugnada opera el fenómeno de cosa juzgada relativa. Por ello, la Corte se pronunciará en relación con

el cargo formulado.

Por las mismas razones, esta Corporación incluirá en su análisis el aparte acusado del artículo 38 de la Ley 510 de 1999, declarado exequible por medio de la sentencia C-1370 de 2000¹⁴, por cuanto en aquella oportunidad la Corte se pronunció en relación con el cargo por violación del artículo 150 numeral 19 de la Constitución y en este proceso el mismo actor la impugna por vulnerar, en su criterio, el artículo 354 Superior.

De otro lado, la Sala precisa que, en la medida en que el actor configura los cargos de inconstitucionalidad sobre la base de la vulneración de la expresión “determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” contenida en el artículo 354 de la Constitución, y que a partir de esta norma extiende sus comentarios a la eventual vulneración de los artículos 4, 6, 113, 115, 121, 150-7, 189-22 y 189-24 Superiores, aunque sin proponer argumentos adicionales de inconstitucionalidad, se avocará el análisis de las normas demandadas sólo por los cargos formulados.

2. Cargos formulados

Son dos los cargos por vulneración del artículo 354 de la Carta Política que, en esencia, el actor formula en su demanda: 1), la inconstitucionalidad de las disposiciones acusadas de la Ley 298 de 1996 por no incluir a las entidades privadas dentro de las destinatarias de las normas contables que determine el Contador General de la Nación; y 2) la inconstitucionalidad de las leyes que otorgan competencia a Superintendencias y a órganos de control para determinar, fijar y unificar las normas generales en materia contable que deben observar las entidades vigiladas, por ser ésta una función constitucional exclusiva del Contador General de la Nación.

La Corte procederá a estudiar por separado los cargos formulados, para lo cual hará previa referencia al marco constitucional de la contabilidad pública y del Contador General de la Nación.

3. Marco constitucional de la contabilidad pública y del Contador General de la Nación

3.1. La Ley 42 de 1923, sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría¹⁵, le otorga al Contralor General de la República competencia

exclusiva en todos los asuntos referentes al examen, glosa y fenecimiento de cuentas de los funcionarios o empleados encargados de recibir, pagar y custodiar fondos o bienes de la Nación, y en todos los asuntos relacionados con los métodos de contabilidad y con la manera de llevar las cuentas de la Nación, la conservación de los comprobantes y el examen e inspección de los libros, registros y documentos referentes a dichas cuentas¹⁶. En especial le asignó al Contralor General, entre otras, las funciones de llevar las cuentas generales de la Nación, incluyendo las relacionadas con la deuda pública; prescribir los métodos de contabilidad y la manera de rendir todos los informes financieros de los entes públicos; prescribir la forma que deben tener los libros de contabilidad, recibos, comprobantes y todos los documentos que se refieran al recibo o desembolso de fondos, y hacer el examen e inspección de los libros, registros y documentos relativos a la contabilidad nacional¹⁷.

Posteriormente, en la reforma constitucional de 1968, en la que se enfatiza en la planificación del desarrollo económico y social de la Nación, se introdujeron reformas referentes a la contabilidad gubernamental. De una parte, el artículo 8º del Acto Legislativo 01 de ese año asigna al Contralor General de la República la atribución de “Prescribir los métodos de la contabilidad de la administración nacional y sus entidades descentralizadas, y la manera de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes nacionales”. Así mismo, el artículo 76, literal a), dispuso que “La ley determinará el organismo encargado de llevar las cuentas públicas generales de la nación. Entretanto lo seguirá haciendo la Contraloría General de la República”. Esta fórmula fue la respuesta institucional dada en la época a los debates suscitados en torno a la conveniencia de asignar las funciones de registro y de control a un mismo organismo.

El desarrollo normativo dado por el Decreto-ley 294 de 1973 -Estatuto Orgánico del Presupuesto-, que asignaba al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la función de llevar la contabilidad general de la Nación, a través de la Dirección General de Presupuesto y conforme a los métodos prescritos por el Contralor General de la República, fue declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia del 20 de septiembre de 1973, en consideración a que el Gobierno excedió el ejercicio de las facultades extraordinarias concedidas por el Congreso de la República.¹⁸

De tal suerte que al no determinarse con posterioridad la autoridad que debería llevar las cuentas públicas generales de la Nación, continuó rigiendo, hasta la entrada en vigencia de

la Constitución de 1991, el principio consagrado en el artículo 76, literal a) del Acto Legislativo de 1968, según el cual, ante la ausencia de regulación específica, esta atribución estaría a cargo de la Contraloría General de la República.

En el artículo 354 de la Constitución Política de 1991 se incorpora la figura del Contador General de la Nación. La ponencia para primer debate en sesión plenaria de la Asamblea Nacional Constituyente, presentada por el Delegatario Rafael Ignacio Molina Giraldo, se constituyó en el antecedente más importante del citado artículo. En ella se expresó lo siguiente:

El Contador General

Exposición de Motivos

(...) ni el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ningún organismo de la administración nacional y mucho menos la Contraloría General de la República llevan la contabilidad general de la Nación. Por lo tanto, tampoco existe contabilidad general de la Nación.

Con fundamento en todo lo anterior debe preverse de una vez y en la Constitución el órgano encargado de llevar la contabilidad de la Nación y, al mismo tiempo, por tratarse de un asunto que forma parte del proceso contable, de consolidar la contabilidad de ésta con la que produzcan el resto de la entidades públicas descentralizadas, territoriales o por servicios, para que exista una contabilidad general.

Igualmente debe preverse la función de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública así como la de elaborar la cuenta general, en cabeza del Contador General el cual, conforme a la ley deberá determinar las normas contables que deben regir en el país para que con base en ellas exista un sistema nacional de contabilidad.

Aquí es preciso recordar los planteamientos expuestos sobre este tema por una de las principales autoridades del país en esta materia, el doctor Carlos Lleras Restrepo, quien ha dicho lo siguiente:

“Evidentemente el proceso de perfeccionamiento de la estadística de la contabilidad tanto en el sector público como en el sector privado, es algo por lo cual tiene que seguirse luchando. En el sector público, habría mucho que discutir: yo quise introducir en la reforma

constitucional del 68, una norma para trasladar la contabilidad pública al Ministerio de Hacienda y conservar a la Contraloría su función de vigilancia, separar el ejercicio de la contaduría, la llevada de cuentas, de la función de control. Todavía creo que es una reforma que debe realizarse, no parece que el sistema de refundir en unas solas manos el examen y contabilidad de los movimientos fiscales, con el control, sea una cosa razonable. Así como en el sector privado el contador público tiene que ser una persona independiente de aquellos empleados de las compañías que llevan la contabilidad.” (Palabras del Señor expresidente de la República, doctor Carlos Lleras Restrepo en la Universidad Central el 20 de agosto de 1986).

Sobre esta propuesta, Edgar Fernando Nieto Sánchez, presidente de la Junta Central de Contadores, organismo del Estado que tiene a su cargo velar por la profesión de la Contaduría Pública, ha dicho lo siguiente:

“Se trata de una propuesta gestada en el último tiempo, a través del examen sobre el manejo de la contabilidad nacional y de la experiencia vivida en este sentido por otros países de América Latina: la conformación del sistema nacional de contabilidad, que tendría como órgano rector, la Contaduría General... Este organismo produciría el ordenamiento de la contabilidad en todas las actividades del Estado en lo relacionado con su economía, sus finanzas, su labor empresarial, su administración presupuestal y sus relaciones comerciales, internas y externas.

“La contabilidad del Estado no puede ser relegada a una simple división del Ministerio de Hacienda o a la modesta oficina de presupuesto en los demás ministerios o entidades públicas. Si se quiere moralizar al país en todos los campos de la actividad nacional, respetar el imperio de la ley, de la Justicia y de la austeridad, la contabilidad no debe reducirse a la elemental tarea de registro, rechazando la nitidez de un lenguaje que carece de eufemismos y subterfugios. (...)

“De esta manera, a la Contraloría General de la República, como organismo de control, le correspondería estrictamente la función de vigilar la ejecución de los presupuestos del sector público y la gestión y utilización de los bienes y recursos públicos”.

Con fundamento en todo lo anterior se ha propuesto y así lo ha aprobado hasta ahora la Comisión Quinta de la Asamblea Nacional Constituyente, la consagración del contador

general, funcionario de la rama ejecutiva del poder público quien tendrá a su cargo llevar la contabilidad de la Nación y consolidar ésta con el resto de las entidades públicas para que sea sometida luego al control y fenecimiento de la Contraloría General de la República.

De esta manera se separan la función contable, a cargo de la administración, y la función de control, revisoría o auditoria, a cargo de la Contraloría General de la República.

(...)

Es lamentable que no exista en el país un organismo encargado de llevar la contabilidad en la cual se registren los activos y pasivos de la Nación y se determine el estado patrimonial de esta. Un sistema de contabilidad generará la producción de las cuentas nacionales, instrumento indispensable para el análisis financiero tanto para la administración pública como para la propia Contraloría General de la República. Sólo si existe un balance general se podrá verificar la situación real acerca del estado patrimonial de la Nación y de sus entidades descentralizadas, tanto territoriales como por servicios y con base en él se podrá hacer la programación financiera que demandan las decisiones legislativas y ejecutivas para la correcta administración de la Hacienda Pública.¹⁹

3.2. Así entonces, esta institución refleja la voluntad del Constituyente de separar la actividad de llevar la contabilidad general de la Nación, como una función pública de carácter administrativo a cargo de un órgano de la Rama Ejecutiva del Poder Público, del ejercicio del control fiscal, a cargo de la Contraloría General de la República.

Para los propósitos del examen de constitucionalidad que se avoca en este proceso, interesa resaltar lo señalado en la sentencia C-478 de 199222, en la que se distinguió la naturaleza de las funciones del Contralor General de la República y del Contador General de la Nación. Según lo expuesto por la Corte, en la Constitución económica existen dos autoridades con atribuciones “para unificar, mediante reglas generales, una determinada área de la conducta económica. Se trata del Contralor General de la República y del Contador General. El primero, tiene, entre sus atribuciones, la de ‘Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse.’ (art. 268-1 CP). Además deberá ‘Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial.’(art. 268-12 CP). Nótese que la segunda de estas

funciones de homologación de las normas, se aplicará tanto frente a las autoridades del sector central como de aquellas que conforman la administración de los entes territoriales. En este mismo sentido es pertinente anotar que lo relativo a la ejecución presupuestal y específicamente a su revisión y finiquito corresponde al Contralor por expresa atribución constitucional (arts 268-2 y 354 CP), que, además, deberá establecer los métodos de rendición de cuentas en el sector público, otra facultad homologante y unificadora, mediante el recurso de la expedición de reglas generales (art. 268-1 CP). De otro lado, el Contador General, dará un manejo integrado a la contabilidad pública, consolidando la contabilidad general de la Nación con las contabilidades de las entidades descentralizadas territorialmente y de las descentralizadas por servicios. El ejercicio de esta competencia apunta a lograr la unificación del lenguaje contable público (art. 354 inciso segundo C.P.). Como en el caso del Contralor General en lo que hace a la armonización de los sistemas de control fiscal, el Contador General extenderá su labor unificadora y uniformadora a toda la contabilidad. (art. 354 inciso segundo). Además, al consolidar la contabilidad general de la nación con aquellas de las entidades descentralizadas, sea territorialmente o por servicios, está asegurándose la coherencia de todo el sistema contable de las entidades públicas”.

Así pues, a partir de las consideraciones expuestas, procederá la Corte a determinar la constitucionalidad de las normas demandadas.

4. Análisis de constitucionalidad de las normas demandadas

4.1. Demanda contra preceptos del artículo 4º de la Ley 298 que disponen que el ámbito de aplicación de las decisiones que adopte la Contaduría General de la Nación es el propio de las entidades públicas, sin incluir a las entidades privadas

4.1.1. Problema jurídico

Corresponde a la Corte analizar si las expresiones “para todo el sector público”, “pública”, “del sector público”, “del sector público”, “por la Nación” y “del Estado”, contenidas en los literales a), b), e), g), h) y l) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 y que delimitan el campo de aplicación de las normas contables que emita el Contador General de la Nación vulneran el artículo 354 de la Constitución, en lo que hace referencia a la facultad para determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

4.1.2. Sujeción del Contador General de la Nación a la Constitución y la ley. Constitucionalidad de las normas demandadas

El artículo 354 de la Constitución Política prescribe que el Contador General de la Nación es un funcionario de la Rama Ejecutiva del Poder Público, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Igualmente, la norma Superior en referencia defiere a la ley la determinación de las condiciones conforme a las cuales el Contador General cumplirá las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país. En desarrollo de esta atribución constitucional, el Congreso de la República aprobó la Ley 298 de 1996²³.

De acuerdo con lo señalado, para establecer la constitucionalidad de las normas demandadas, en primer lugar debe resaltarse que, al ser el Contador General de la Nación un funcionario de la Rama Ejecutiva del Poder Público, carece de competencia para expedir normas con fuerza de ley y que sus actuaciones son de carácter administrativo, sujetas, por lo tanto, a la Constitución y la ley. Ello es así en tanto no sería asignable una naturaleza legislativa a las actuaciones del Contador General, sin que se vulneraran los postulados del Estado social de derecho y del principio democrático.²⁴ De tal manera que, cuando la Constitución emplea en el artículo 354 la expresión “normas contables”, hace referencia a la determinación de parámetros técnicos de contabilidad, de naturaleza administrativa, que deben corresponder al justo desarrollo de los principios consagrados en la Constitución y la Ley y dentro de los límites que éstas le fijen.

De otro lado, el contenido de las normas acusadas no constituye un capricho del Legislador sino el respeto de la voluntad del Constituyente, expuesta durante el trámite de aprobación de las normas sobre el Contador General de la Nación. Como se describió en el acápite precedente, la exposición de motivos del artículo 354 de la Constitución Política giró en torno a la necesidad de crear una institución que, además de llevar la contabilidad general de la Nación, se encargara de la función de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad

pública y elaborar el balance general.

En esas circunstancias, la finalidad de la función de “determinar las normas contables que deben regir en el país” asignada al Contador General de la Nación no fue la de investir a un funcionario administrativo con prerrogativas especiales para que ejerciera paralelamente la potestad reglamentaria, sino garantizar el cumplimiento de las demás funciones que, frente al sector público, la Constitución asignaría a dicho funcionario. Este aspecto se fundamenta en una interpretación sistemática y teleológica de la expresión invocada por el actor, la cual debe entenderse como elemento integrante del artículo que la contiene y no como una mera expresión literal y descontextualizada.

Aquella característica de la función normativa del Contador General fue señalada por el Delegatario Rafael Ignacio Molina Giraldo y admitida por la Asamblea Nacional Constituyente. Al respecto, interesa retomar los siguientes apartes de la correspondiente exposición de motivos:

Con fundamento en todo lo anterior debe preverse de una vez y en la Constitución el órgano encargado de llevar la contabilidad de la Nación y, al mismo tiempo, por tratarse de un asunto que forma parte del proceso contable, de consolidar la contabilidad de ésta con la que produzcan el resto de la entidades públicas descentralizadas, territoriales o por servicios, para que exista una contabilidad general.

Igualmente debe preverse la función de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública así como la de elaborar la cuenta general, en cabeza del Contador General el cual, conforme a la ley deberá determinar las normas contables que deben regir en el país para que con base en ellas exista un sistema nacional de contabilidad.²⁵ (subrayado fuera de texto).

En otras palabras, las normas contables que determine el Contador General de la Nación, además de su carácter administrativo, tienen como finalidad garantizar el cumplimiento de las demás funciones que le asigna el artículo 354 de la Constitución Política.

En concordancia con lo anterior, la Ley 298 de 1996 conserva una estructura interna armónica al señalar que el ámbito de aplicación de las disposiciones que en materia contable emita el Contador General comprende las actuaciones propias de las entidades públicas. Así

se expresa tanto en las reglas contenidas en el artículo 4º sobre las funciones de la Contaduría General de la Nación²⁶, algunas de las cuales son objeto de impugnación en este proceso, como en lo prescrito en otros preceptos de la misma Ley. Las definiciones especiales incorporadas en el Capítulo II (arts. 7 a 10) de la Ley en referencia son particularmente ilustrativas acerca de la voluntad del Legislador de desarrollar el mandato Superior (art. 354) en lo referente sólo al sector público y a los particulares que manejen o administren recursos públicos, en lo relacionado con éstos.²⁷

Finalmente, según el artículo 354 de la Carta Política, el Contador General de la Nación está facultado para “determinar las normas contables que deben regir en el país” pero únicamente en aquellos ámbitos que la ley le autorice. La Constitución prescribe expresamente que tal atribución se ejercerá “conforme a la ley”. Así, al fijar las condiciones para el cumplimiento de las funciones a cargo de este funcionario, el Legislador ha dispuesto en las normas demandadas que las respectivas funciones se ejercerán frente a las entidades del sector público, sin aludir al sector privado. Por lo tanto, sólo frente a este escenario el Contador General de la Nación cuenta con la respectiva autorización legal para cumplir con las funciones comprendidas en los literales parcialmente impugnados.

Por todo lo anterior, las normas del artículo 4º de la Ley 298, que son objeto de impugnación, representan el ejercicio legítimo de las facultades constitucionales del Legislador. De su redacción no se concluye forzosamente que se haya incumplido el mandato contenido en el artículo 354 de la Carta Política, según el cual al Contador General de la Nación corresponde “determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”, en la medida en que, como se observa, el Constituyente reconoce expresamente una amplia libertad de configuración legislativa en esta materia y en su desarrollo no se adoptan medidas irrazonables ni desproporcionadas. Además, el ejercicio de esta función por parte del Contador General estará orientado al cumplimiento de las demás atribuciones señaladas en el artículo 354, las cuales se refieren exclusivamente al sector público. Igualmente, existe un alto grado de coherencia material interna entre los preceptos demandados, las demás funciones asignadas en el artículo 4º y el contenido general y la finalidad de la Ley 298 de 1996 en torno a las especificidades del sector público y de la contabilidad pública.

4.2. Constitucionalidad de las leyes que asignan a Superintendencias y a órganos de control la facultad para determinar, fijar y unificar normas contables que deban cumplir las entidades

vigiladas

4.2.1. Problema jurídico

En consideración al cargo formulado y a las intervenciones dadas en este proceso, corresponde a la Corte examinar si los apartes acusados del Decreto 663 de 1993 y de las Leyes 32 de 1979, 142 y 174 de 1994, 222 de 1995, 454 de 1998 y 510 de 1999, que asignan a Superintendencias y a órganos de control la función de determinar, fijar y unificar las normas generales en materia contable a las que deban sujetarse las entidades vigiladas, vulneran o no el artículo 354 de la Constitución Política, que otorga al Contador General de la Nación la función de “determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

4.2.2. La facultad de superintendencias y órganos de control para aprobar normas en materia contable está supeditada a la Constitución y la ley y a las normas que determine el Contador General de la Nación. Constitucionalidad de las normas demandadas

Las superintendencias son órganos o entidades públicas de creación legal, que hacen parte de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional y cumplen las funciones de inspección, vigilancia y control que les asigne la ley o les delegue el Presidente de la República. Su régimen jurídico está señalado en la Constitución y en la ley.

La Carta Política consagra, de manera expresa, estas referencias sobre la organización de las superintendencias y las atribuciones de los superintendentes: i) las superintendencias forman parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público (art. 115); ii) Corresponde al Congreso de la República la creación, supresión o fusión de estos organismos (art. 150-7); iii) los superintendentes podrán ser delegatarios para el ejercicio de funciones asignadas al Presidente de la República (art. 211); iv) el Presidente de la República ejercerá a través de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, inspección y vigilancia de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios (art. 370), y v) la Comisión Nacional de Valores tendrá el carácter de superintendencia (art. tr. 52).

Por su parte, la Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, dispone que las superintendencias podrán ser creadas por la ley como organismos con autonomía administrativa y financiera,

sin personería jurídica, en cuyo caso harán parte integrante del sector central de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional (arts. 38 y 66) o como entidades descentralizadas, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonial y sujetas al régimen jurídico contenido en la ley que las crea y en lo no previsto en ella, al de los establecimientos públicos (arts. 38 y 82).

De otro lado, para el eficiente cumplimiento de las funciones a su cargo y dada la especificidad de los sectores económicos en que participan, las superintendencias y órganos de control podrán fijar aquellos parámetros requeridos para la cabal aplicación de la ley y las normas reglamentarias. Sobre este aspecto, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencia C-397 de 1995²⁸ en la cual señaló que “la actividad del Estado en esas materias no se agota en la definición de políticas, en la expedición de las leyes marco, ni en la de los decretos reglamentarios que vayan adaptando la normatividad a las nuevas circunstancias, sino que necesita desarrollarse en concreto, bien mediante normas generales que, en virtud de una competencia residual, expidan entes administrativos como las superintendencias en lo no establecido por la normatividad jerárquicamente superior, ya por las actividades de control, inspección y vigilancia a cargo de tales organismos especializados, todo con el objeto de que el Estado pueda cumplir el objetivo general señalado en el artículo 335 de la Constitución”.

No obstante, la aprobación de normas generales en materia contable por parte de superintendencias y órganos de control está condicionada por dos circunstancias específicas, a saber: 1ª) debe estar directamente relacionada con el cumplimiento de las funciones de inspección, vigilancia y control a su cargo, y 2ª) deberá darse dentro de los límites fijados en la Constitución, la ley y las determinaciones que sobre la materia adopte el Contador General de la Nación.

Estas exigencias corresponden a la aplicación de los principios de competencia de los entes públicos y de supremacía de la Constitución, en particular de los principios de eficacia, economía, celeridad e imparcialidad que orientan el cumplimiento de la función administrativa (C.P., art. 209), pues es razonable que si la Carta Política asigna al Contador General de la Nación el deber de llevar la contabilidad general de la Nación y consolidar ésta con la de sus entidades descentralizadas, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la

Contraloría, debe entonces limitarse toda acción que pueda entorpecer el cumplimiento eficiente de las funciones señaladas y, por el contrario, favorecer el proceso de consolidación de la información contable que rindan las entidades públicas y garantizar la coherencia de todo el sistema contable de las entidades públicas²⁹, contra lo cual atentan los escenarios de atomización sectorial de la regulación contable.

La jurisprudencia constitucional también se ha referido al carácter vinculante de las decisiones del Contador General frente a las entidades públicas. En este aspecto, en la sentencia C-487 de 1997³⁰, en la cual se resaltó que por mandato directo del Constituyente corresponde a este funcionario determinar las normas contables que deben regir en el país y que deberán ser aplicadas por todas las entidades públicas por ser, en esas materias, sus subordinadas. En esa ocasión la Corte precisó que “En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los ‘productos finales’, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado”³¹.

En el mismo sentido, en la sentencia C-1190 de 2000³², al revisar la constitucionalidad del artículo 11 de la Ley 298 de 1996, concluyó que: “los organismos de vigilancia e inspección deben aplicar las políticas, principios y normas que determine la Contaduría General de la República y en los términos y condiciones que ésta establezca”.

En estas circunstancias, al ejercer la atribución dada por el Legislador para expedir reglas generales en materia contable, las superintendencias y órganos de control deberán considerar el mandato contenido en el artículo 354 de la Constitución y las disposiciones que desarrollen este precepto Superior. Así entonces, estos organismos especializados estarán vinculados de una doble manera frente a las normas superiores de carácter contable. De una parte, en lo referente a su propia organización y funcionamiento, acatarán las normas que en esta materia fije la Constitución, la ley y el Contador General de la Nación. Ello obedece a su naturaleza jurídica como entidades de carácter público. De otra parte, la expedición de normas generales en materia contable frente a las entidades vigiladas, estará condicionada por el ámbito de regulación que corresponda al Contador General de la Nación³³, de acuerdo con la autorización legislativa dada a este funcionario³⁴. Esta condición se fundamenta en la

relación funcional que en materia contable consagra la Constitución Política, en particular por lo dispuesto en su artículo 354.

Bajo estas condiciones se declararán exequibles, por el cargo analizado, las normas acusadas del Decreto 663 de 1993 y la correspondiente modificación por la Ley 510 de 1999, así como las contenidas en las Leyes 32 de 1979, 142 y 174 de 1994, 222 de 1995 y 454 de 1998, puesto que no contradicen lo prescrito por el artículo 354 de la Constitución Política.

VI. DECISION

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero. Declarar exequibles, en lo demandado y en los términos de esta sentencia, los apartes los literales a), b), e), g), h) y l) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996.

Segundo. Declarar exequibles, en lo demandado y en los términos de esta sentencia, los artículos 9º nl. 10 de la Ley 32 de 1979; 95 nls. 1 y 2 del Decreto 663 de 1993 y la subrogación efectuada por el artículo 38 de la Ley 510 de 1999; 79.3 de la Ley 142 de 1994; 5º de la Ley 174 de 1994; 86 nl. 1 de la Ley 222 de 1995 y 36 nl. 3 de la Ley 454 de 1998.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-452/03

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN-Imposibilidad de dictar normas sobre contabilidad privada e imponerlas a particulares (Aclaración de voto)

ORGANISMOS DE CONTROL, VIGILANCIA E INSPECCION-En desarrollo de su función, pueden imponer normas contables a particulares (Aclaración de voto)

SUPERINTENDENCIA-Personas jurídicas públicas sometidas a las reglas contables que fije el Contador General (Aclaración de voto)

Referencia: expediente D-4350

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 9º nl. 10 de la Ley 32 de 1979; 95 nls. 1 y 2 del Decreto 663 de 1993; 79.3 de la Ley 142 de 1994; 5º de la Ley 174 de 1994; 86 nl. 1 de la Ley 222 de 1995; 4º literales a), b), e), g), h) y l) (parciales) de la Ley 298 de 1996; 36 nl. 3 de la Ley 454 de 1998, y 38 de la Ley 510 de 1999.

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corporación, el suscrito magistrado aclara el voto.

La recta interpretación del artículo 354 de la Constitución, es que el Contador General dicta normas sobre la contabilidad pública e impone esas normas a las entidades públicas; sin embargo, no dicta normas sobre contabilidad privada ni puede imponerlas a los particulares.

Distinta es la situación de organismos de control, vigilancia e inspección; por ejemplo, las Superintendencias quienes en desarrollo de esta función pueden imponer normas contables a los particulares vigilados o inspeccionados.

Tema diverso es el de si el Contador General del Estado puede imponer normas de contabilidad a las Superintendencias, para que le rindan su contabilidad de una cierta manera; considero que sí, pues siendo las Superintendencias personas jurídicas públicas están sometidas a las reglas contables que fije el Contador.

Fecha ut supra,

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

- 2 Diario Oficial 40.820 del 5 de abril de 1993.
- 3 Diario Oficial 41.433 del 11 de julio de 1994.
- 4 Diario Oficial 41.643 del 22 de diciembre de 1994.
- 5 Diario Oficial 42.156 del 20 de diciembre de 1995.
- 6 Diario Oficial 42.840 del 25 de julio de 1996.
- 7 Diario Oficial 43.357 del 6 de agosto de 1998.
- 8 Diario Oficial 43.654 del 4 de agosto de 1999.
- 9 Folio 20 del expediente.
- 10 Folio 21 del expediente.
- 11 Folio 25 del expediente
- 12 Folio 254 del expediente.
- 13 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.
- 14 M.P. Fabio Morón Díaz.
- 15 En los artículos 1º y 2º de la Ley 42 de 1923 se crea el Departamento de Contraloría como un servicio nacional administrativo, como órgano independiente de los demás departamentos administrativos, a cargo de un funcionario denominado Contralor General de la República.
- 16 Cfr. Ley 42 de 1923, art. 6º.
- 17 Cfr. Ley 42 de 1923, arts. 9, 10, 11, 13 y 15.
- 18 En la referida sentencia, la Corte Suprema de Justicia expresó: “El decreto 294 se dictó en uso de las facultades extraordinarias de la Ley 17 de 1972, facultades que miran únicamente a que el Presidente de la República ‘actualice y reforme las Normas Orgánicas

del Presupuesto Nacional'. Dado que el propio literal a) del artículo 76 del acto legislativo del 68 considera que el organismo encargado de llevar las cuentas públicas es entidad que la ley debe determinar, y como la 17 de autorizaciones extraordinarias no concede esa atribución, ni la menciona siquiera, es patente que tampoco la incluyó entre las potestades concedidas al Ejecutivo y que, de contera, el decreto 294, en estos respectos, las excede. Por tal motivo las disposiciones cuestionadas son violatorias del artículo 118-8 en concordancia con el 76-12 de la Carta". Sala Plena, Sentencia de 20 de septiembre de 1973. M.P. José Gabriel de la Vega.

19 Gaceta Constitucional No. 96 del 12 de junio de 1991, págs. 2 y 3.

20 Cfr. Sentencia 478-92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

21 Ver, por ejemplo, sentencia C-570-97 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

22 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

23 Ley 298 del 23 de julio de 1996, "por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política de la República de Colombia, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones".

24 De conformidad con el principio democrático "la ley debe ser siempre la expresión de la voluntad soberana que surge de un proceso en el que se ha escuchado diversidad de opiniones (pluralismo), se ha permitido la participación de personas naturales o jurídicas que tengan interés o de alguna manera se puedan ver afectados con el nuevo ordenamiento (participación), ha sido aprobada por la mayoría parlamentaria (habiendo permitido la participación de las minorías), y tramitada respetando el principio de publicidad". Sentencia C-1190-01 M.P. Jaime Araujo Rentería.

25 Gaceta Constitucional No. 96 del 12 de junio de 1991, pág. 2.

26 El contenido del artículo 4º de la Ley 298/96 puede revisarse en el Acápite de "Normas Demandadas" de esta sentencia.

27 Este es el texto de los artículos 7 a 10 de la Ley 298, en los que igualmente se delimita

el ámbito de aplicación de las disposiciones contenidas en dicha ley:

“CAPITULO II: Definiciones especiales

Artículo 7o. Sistema Nacional de Contabilidad Pública. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública es el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública.

Artículo 8o. Sistema Integrado de Información Financiera. El Sistema Integrado de Información Financiera -SIIF-, es un conjunto integrado de procesos automatizados, de base contable, que permite la producción de información para la gestión financiera pública.

Artículo 9o. Contabilidad General de la Nación. Para los efectos de la presente ley la Contabilidad General de la Nación comprende la de los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos.

Artículo 10. Contabilidad Pública. Para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos”.

28 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

29 Corte Constitucional. Sentencia 478-92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

30 M.P. Fabio Morón Díaz.

31 Corte Constitucional. Sentencia C-487-97 M.P. Fabio Morón Díaz.

32 M.P. Alvaro Tafur Gálvis.

33 En concordancia con lo desarrollado por la Ley 298/96, el ámbito de aplicación de las normas que en materia contable determina el Contador General de la Nación corresponde a las entidades públicas y los particulares que manejen o administren recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos.

34 La Ley 298/96 contiene dos artículos que ilustran acerca de la primacía de las normas que determine el Contador General de la Nación sobre las que emitan los organismos que ejercen funciones de inspección, vigilancia y control. De un lado, el artículo 11 dispone que “Las entidades u organismos de carácter público que actualmente se encuentran sujetos a normas contables expedidas por organismos que ejerzan funciones de inspección, vigilancia y control, deberán aplicar las políticas, normas y principios contables que determine la Contaduría General de la Nación, en los términos y condiciones que ésta establezca”. De otro lado, el artículo 16, al referirse a la vigencia transitoria de las normas, establece que “Las normas de contabilidad pública que venían siendo expedidas por los organismos competentes, continuarán vigentes hasta tanto el Contador General de la Nación, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, determine las políticas, principios y normas de Contabilidad Pública”.