

LA CONTADURÍA PÚBLICA TRAS LA SENTENCIA

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA C-530 DE 2000
CORTE CONSTITUCIONAL

Por Rafael Franco Ruiz

Contador Público Universidad Libre (Bogotá).
Presidente Consejo Técnico de la Contaduría. Catedrático.
Miembro académico Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-CINCO.
Presidente nacional Colegio Colombiano de Contadores Públicos.

consejotecnico@multi.net.co

LA CONTADURÍA PÚBLICA TRAS LA SENTENCIA ANÁLISIS DE LA SENTENCIA C-530 DE 2000 CORTE CONSTITUCIONAL

ANTECEDENTES DE LA SENTENCIA

No es nueva en Colombia la práctica de demandar normas reguladoras del ejercicio profesional de la Contaduría Pública. Es una tradición remontada a sus orígenes, con un énfasis especial en aquellas que incorporan aspectos beneficios para los profesionales colombianos. Conocida es la demanda que, a través de la Asociación Colombiana de Contadores, presentaron los contadores extranjeros y las aún no completamente localizadas firmas multinacionales de auditoría contra el decreto 1357 de 1958 reglamentario de la ley 58 de 1931, apuntando a eliminar la prescripción del artículo quinto de la ley, mediante el cual se exigió la calidad de ciudadano colombiano, en ejercicio, para ser Contador Juramentado. La misma suerte corrió en los años ochenta, el Código de Ética Profesional, adoptado por Resolución 111 de 1967, en el cual se incorporaron normas orientadas a la vigilancia del ejercicio profesional por personas naturales y a través de firmas profesionales y lo han sido diferentes resoluciones de la Junta Central de Contadores y decretos reglamentarios con contenidos de la misma orientación.

La demanda en análisis no es ajena a esta tradición. Se constituye en la continuidad de una práctica, orientada a la desregulación del ejercicio profesional para que éste se pueda dar sin responsabilidades ni controles, favoreciendo su ejecución no profesional y con amplias posibilidades de concentración de un mercado ya oligopólico que se acerca, cada vez, más a lo monopolístico.

En ejercicio de acción pública de inconstitucionalidad se demandaron los artículos 4, 5, 6, el parágrafo del artículo 7, 8-3, parágrafo del artículo 10, 16, 17 (numerales 1 y 3), 19 (parcial), 20-3 y parágrafo, 21 (expresión *de libre nombramiento y remoción de la misma*), 23-1, 25 (2-3-4-5); 26 (expresión *la economía nacional* y parágrafo 1), 28, 33 (2-4), 37 (numeral seis expresión *y por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública*), 45, 52, 53 y 73 de la ley 43 de 1990. La sentencia de la Corte Constitucional y su análisis se resume en los siguientes asuntos:

1. ACERCA DE LAS SOCIEDADES DE CONTADORES PÚBLICOS

Este es uno de los temas de mayor tradición en las discusiones jurídicas de la reglamentación profesional de la Contaduría Pública. Las normas que reglamentan las firmas de contadores han

sido prolíficas, entre ellas se pueden enumerar el artículo 12 de la ley 145 de 1960, los artículos 9 y 15 del decreto 1462 de 1961, el decreto 1776 de 1973, las resoluciones 292-G de 1973, 2178 de 1974 y 111 de 1967 emanadas de la Junta Central de Contadores y el decreto 907 de 1983. Estas normas fueron objeto de reiteradas demandas, algunas de las cuales condujeron a su afirmación y otras a nulidad o inexequibilidad, por una pretendida situación de desregulación del ejercicio profesional a través de firmas que siempre buscaron eximirse de cualquier responsabilidad. La continuidad de esta tradición condujo a la demanda de inexequibilidad de los artículos 4 y 5 y el párrafo 1 del artículo 26 de la ley 43 de 1990.

Los actores sostienen que el artículo 4 que define la Sociedad de Contadores Públicos es violatorio del ordenamiento constitucional porque establece restricciones indebidas del objeto social, limitándolo a actividades propias de la ciencia contable, al exigir calidades especiales a los socios porque, por lo menos, el 80% de los mismos deben ser contadores públicos y al ejercicio de la representación legal por requerir la calidad de contador público, cuando todos los socios lo son, en contravención de la ley 222 de 1995 que determinó que cualquier persona hábil puede cumplir tales funciones. Por esta vía se consideran violados el derecho a la igualdad, (para ejercer otras profesiones a través de sociedades comerciales o civiles no se establecen estas restricciones), el derecho de escogencia de profesión u oficio, la libertad de asociación, la libertad de actividad económica y de iniciativa privada.

El análisis de estas argumentaciones conduce a la comprensión de que existen diferentes tipos de asociación. Unas orientadas por metas filosóficas, religiosas, culturales, políticas o sociales, en ausencia del factor lucro, en que la libertad de asociación no puede ser restringida más allá de su subordinación al ordenamiento jurídico y otra, de motivación asociativa, basada en el ánimo de lucro, orientadas a la explotación de alguna actividad que permita la generación, acumulación y distribución de riqueza. En relación con la segunda clase de asociación, debe recordarse que el Estado es el director general de la economía y en esta función puede intervenir la actividad privada, su iniciativa y acción, por motivos de interés general, siempre que esta intervención sea razonable y proporcionada; de igual manera, el artículo 26 de la Constitución Política, al establecer el derecho de escogencia de profesión u oficio, determina que el Estado puede reglamentar el ejercicio de profesiones y cumplir sobre ellas actividades de inspección y vigilancia cuando su ejercicio comporta riesgo social, como ha sido reiteradamente sentenciado es la característica de la contaduría pública. Las profesiones pueden ejercerse, de manera individual, o a través de asociaciones, siendo éstas instrumentos del ejercicio profesional, no los profesionales instrumentos de las sociedades. Este un desarrollo mundial del llamado derecho de profesiones y fundamentado en las condiciones de director general de la economía y de inspeccionador y vigilante del ejercicio de profesiones. El Estado está potestado para establecer restricciones razonables y proporcionadas a las sociedades que ejercen esas funciones, como instrumento de los profesionales. Dado que el objetivo de las sociedades de contadores públicos es prestar servicios

propios de la ciencia contable es razonable que quienes se asocian para prestarlos tengan una calidad especial de dominio de este cuerpo disciplinal. Lo contrario, es prohiar el ejercicio ilegal de profesiones a través de sociedades, no se encuentra razonable ni proporcional exigir estas calidades para ejercer la representación legal de las sociedades de contadores públicos, porque para su ejercicio no se requiere el dominio especial de este saber. La Corte Constitucional declara exequible el artículo 4 de la ley 43 de 1990 con excepción de la expresión, "y su representante legal será un contador público, cuando todos los socios tengan tal calidad" que se declara inexequible.

La Corte Constitucional en su análisis incluye una argumentación no conclusiva en el sentido de que otras sociedades distintas de las Sociedades de Contadores Públicos, pueden ejercer funciones propias de la ciencia contable si este no es su objeto social principal. Este argumento no conclusivo ha sido interpretado por los actores y otros analistas, como la discrecionalidad de las sociedades para someterse a la vigilancia de la Junta Central de Contadores. Bastaría una modificación en el objeto social para que una sociedad dejara de ser de contadores públicos y, en consecuencia, se pusiera fuera del alcance de la vigilancia. Esta pretensión esta desmentida en el mismo texto de la sentencia, en la sección relacionada con la demanda del artículo 5 de la ley en referencia, donde se aclara que las funciones de vigilancia del ejercicio profesional por la Junta se establecen en normas distintas, como el artículo 20 y otras incluso diferentes a la ley 43 de 1990. Puede existir discrecionalidad para constituirse como sociedades de contadores públicos pero no para ser sujeto de la vigilancia del ejercicio de la profesión.

Frente al artículo 5 y el párrafo 1 del artículo 26 de la ley 43 de 1990, consideran los actores que existe una inconstitucionalidad por consecuencia, porque la Corte Suprema de Justicia, al sentenciar la inexequibilidad parcial del proyecto de ley 236-S, calificó contraria a la Constitución Nacional la función de la Junta de ejercer la vigilancia de las sociedades de contadores públicos; la Junta Central de Contadores no puede establecer las normas de vigilancia de una sociedad comercial porque esta es una función del Congreso (artículo 150 numeral 8 de la Constitución política), ni ejercer su inspección y vigilancia porque esta es función del Presidente de la República (Artículo 189 numeral 24 de la Constitución Política), el cual lo hace por medio de la Superintendencia de Sociedades.

La Corte Constitucional aclaró que la inconstitucionalidad por consecuencia, se predica de aquellas normas derivadas de las declaradas inexequibles, que mantienen con ellas relación causa-efecto y no con otras independientes que no fueron objeto de demandas, sentencias ni objeciones. La Junta Central de Contadores ejerce funciones de inspección y vigilancia sobre el ejercicio profesional, a través de las personas jurídicas y no sobre aspectos comerciales, estatutarios, patrimoniales o financieros como lo hace la Superintendencia. En tal situación, los controles son complementarios, no concurrentes ni excluyentes, y por tanto, si estas entidades se pueden vigilar, también se pueden sancionar, aclarando que la sanción no puede consistir en la cancelación de la licencia de

funcionamiento porque quien la otorga, suspende o cancela, es la Superintendencia de Sociedades, sino que ha de ser la inscripción profesional como Sociedad de Contadores realizada por la Junta Central de Contadores, ratificando de paso esa función y la obligación de quienes ejercen corporativamente, de inscribirse. Con base en estas argumentaciones, la Corte Constitucional declara inexequible en forma condicional, el artículo quinto y el parágrafo 1 del artículo 26 de la ley 43 de 1990.

2. ACERCA DE LA FE PÚBLICA

Ha constituido la asimilación de los contadores públicos a funcionarios públicos, uno de los pilares fundamentales de la asignación de responsabilidades y, por su puesto, los agentes de la desregulación nunca han compartido su significado y función. La demanda comentada incorporó la solicitud de inexequibilidad del parágrafo del artículo 10 de la ley 43 de 1990, considerando que éste viola los principios constitucionales de igualdad y debido proceso, al establecer, para los contadores públicos, unas exigencias diferentes a las de otros otorgantes de fe pública, violentando la norma de favorabilidad de la ley en lo penal y estableciendo una imprecisión de la conducta punible, cuando, en verdad, no tiene el carácter de funcionario público. /

La Corte Constitucional recuerda que la noción de servidor público, establecida en el artículo 123 de la Constitución Política, permite que esta se extienda a particulares que cumplan funciones públicas. Este hecho, se desarrolla en el artículo 63 del Código Penal, lo cual desmiente la posible violación de los principios de igualdad y debido proceso, al tiempo que, por razones de interés público, el artículo 26 de la Constitución Política faculta al gobierno para ejercer funciones de inspección y vigilancia de profesiones, en especial cuando comportan riesgo social. En conclusión, el parágrafo del artículo 10 se declara inexequible.

3. SOBRE NORMAS Y PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

La demanda se dirige hacia los principios de contabilidad generalmente aceptados y la consecuente sanción por desconocerlos flagrantemente como fuente de registros e informaciones contables, según los contenidos de los artículos sexto y 25-5 de la ley 43 de 1990. Las normas contables han sido reiteradamente cuestionadas en los estrados judiciales ya que su inexistencia permite la discrecionalidad en la aplicación de procedimientos alternativos y el consecuente "maquillaje" de la información. Desarrollos administrativos de la contabilidad, emitidos desde las superintendencias y reglamentarios, han terminado en declaraciones de nulidad. No debe olvidarse que el artículo sexto de la ley 43 de 1990 es el sustento jurídico del decreto 2649 de 1993 y si este fuere declarado inexequible, el decreto lo sería por consecuencia, lo cual señala el alcance que se buscó con la demanda. Los demandantes sostienen que la función de emitir principios es exclusiva del Congreso de la República. Esto originó la declaratoria de

inexequibilidad de los artículos 29 y 33 del proyecto de ley 236-S que asignaban esa función al Consejo Técnico de la Contaduría Pública y del artículo 44 numeral 1 de la ley 222 de 1995 que facultaba al gobierno para reglamentar estos principios.

La Corte Constitucional observa que la ley 43, en su artículo 6, sólo define los principios de contabilidad generalmente aceptados, lo que es función general e impersonal de la ley. Dice que éstos son un dominio intelectual de la especialidad contable, determinados por usos y costumbres universales que bajo la forma de "colaboración reglamentaria" fundamentada en la jurisprudencia comparada, otorga seguridad jurídica y por ello, concluye la inexequibilidad de los artículos 6 y 25-5 de la ley 43 de 1990.

La decisión de la Corte Constitucional deja serias dudas sobre la vigencia del decreto 2649 de 1993, aumentando las ya surgidas de la sentencia C-290 en lo relacionado con el artículo 44-1 de la ley 222 de 1995, sin olvidar que "El régimen contable colombiano se conforma con las disposiciones de contabilidad, contenidas en el código de comercio, en el estatuto tributario y en los decretos reglamentarios, principalmente en el 2649/93, así como también en las normas emanadas de los organismos de control, que señalan las reglas técnicas de contabilidad especial que deben observar las instituciones sometidas a su vigilancia".

4. SOBRE NORMAS DE AUDITORÍA

El parágrafo del artículo séptimo de la ley 43 de 1990 le asigna al Consejo Técnico de la Contaduría Pública la función de complementar y actualizar las normas de auditoría generalmente aceptadas de acuerdo con las funciones señaladas en la misma ley. Para los demandantes, esas funciones señaladas se refieren a las contenidas en el artículo 33 del proyecto 236-S que se le asignaban al ente de dirección técnico-científica de la profesión para determinar y promulgar los principios de contabilidad y las normas de auditoría generalmente aceptadas. En tal circunstancia la norma es inconstitucional por consecuencia. La Corte Constitucional estimó que el parágrafo demandado asigna la función de emitir normas abstractas, generales e impersonales a un ente del gobierno, teniendo en cuenta que esta función corresponde, constitucionalmente, al Congreso y al Presidente de la República cuando ejerce su facultad reglamentaria, determinando declarar la inexequibilidad de la norma en cuestión.

Esta decisión trae consecuencias inmediatas sobre decisiones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en especial sobre las llamadas Disposiciones Profesionales 1, 2, 4, 5, 6 y 7, en cuanto ellas, se orientaron total o parcialmente a complementar o actualizar normas de auditoría generalmente aceptadas. En esta sentencia ha sostenido la Corte que "cuando es declarada inexequible una norma que es el origen o la causa o constituye el fundamento para la expedición de otras, deben desaparecer también del ordenamiento jurídico todas las que se expidieron en desarrollo de aquella, por ausencia

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

Las Disposiciones Profesionales enunciadas, antes llamadas Pronunciamientos, no solamente pierden su vincularidad en el ejercicio profesional, sino que desaparecen del ordenamiento jurídico, de acuerdo con el criterio expreso de la propia Corte, generando desde luego un efecto sobre la disposición profesional No. 10 en lo referente a la emisión de Disposiciones Profesionales de obligatorio cumplimiento.

La evolución judicial de la legislación profesional conduce a la eliminación de la facultad de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión para emitir disposiciones de obligatorio cumplimiento en el ejercicio profesional, originando la inasequibilidad parcial de los artículos 8-3 y 37-6 en lo referente a la obligatoriedad de observar las disposiciones de estos organismos. Las Disposiciones 3, 8 y 9 y parcialmente las 2 y 10 permanecen en el universo jurídico, con una aplicación discrecional al desaparecer su obligatoriedad.

La Junta Central de Contadores también pierde su potestad de emitir normas de obligatorio cumplimiento en relación con el ejercicio de la profesión, pero esta condición no puede entenderse extendida a las disposiciones que ella deba emitir para cumplir sus funciones de vigilancia del ejercicio profesional, del control disciplinario o de la administración de la inscripción profesional, porque estas funciones le fueron ratificadas.

5. SOBRE EL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aparece en la legislación profesional como un instrumento de auto-regulación técnica y científica al autorizarsele para emitir directrices profesionales de obligatorio cumplimiento, por parte de quienes ejercen la profesión. La sentencia es especialmente severa con esta entidad al eliminarle, como ya se ha descrito, la facultad de complementar y actualizar normas de auditoría generalmente aceptadas, en razón de la inasequibilidad del párrafo del artículo 7, eliminar la obligatoriedad de cumplimiento de disposiciones emitidas por los organismos de vigilancia y dirección de la profesión (inasequibilidad parcial del numeral 3 del artículo 8) y modificar el Código de Ética Profesional, en lo relativo a la observancia de las disposiciones normativas, al eliminar la obligatoriedad del cumplimiento de las disposiciones profesionales emitidas por este ente. Estas decisiones judiciales tienen efectos determinantes.

En los demás aspectos, las normas relacionadas con el Consejo Técnico, no tuvieron modificaciones. En su demanda los actores consideran que el numeral 2 del artículo 33 "faculta al

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

El Consejo Técnico Intervino en el proceso y aclaró que la función se cumple sobre trabajos que le sean presentados y en tal circunstancia, no actúa como órgano de censura. Esa argumentación es recogida por la Corte Constitucional al decidir la exequibilidad de la norma. Aquí, aparece nuevamente una argumentación no conclusiva de la Corte al manifestar: "Sin embargo, entiende la Corte, que cuando se trata de un evento nacional o internacional, en el cual oficialmente participan los órganos de la profesión (La Junta o el Consejo Técnico, art. 14), la presentación de los trabajos que elaboren los contadores tiene un control de calidad que se ejerce a través del Consejo Técnico. Con ello, se busca asegurar que en dichos eventos sólo se presenten trabajos técnicos que tengan méritos suficientes para ser divulgados; no es admisible, como lo pretende el demandante, que cualquier trabajo pueda ser divulgado en tales escenarios, así no reúnan la calidad que amerite su presentación". Esta aseveración es solo un motivo de reflexión.

Igualmente, se demandó la inasequibilidad del numeral 4 del mismo artículo, considerando que es función del Congreso o del Presidente, en su actividad reglamentaria, interpretar las leyes. Esta función no puede ser asumida y menos con criterio vinculante por un ente de menor jerarquía. La Corte, aceptando la intervención del Consejo Técnico, entiende que pronunciarse sobre la legislación es emitir juicios, opiniones, criterios y no reglamentarla o interpretarla con carácter vinculante y en consecuencia, la declara exequible.

Resulta curioso que no haya sido demandado el sistema de designación de los contadores públicos siendo similar al de iguales representantes ante la Junta Central de Contadores. El Consejo Técnico desaparece de la legislación como instrumento de auto-regulación.

6. EN RELACIÓN CON LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES

La Junta Central de Contadores es blanco principal de la demanda y una vez más se pretende su destrucción porque su actividad resulta incómoda a las pretensiones de un ejercicio profesional desregulado. Debe recordarse la gran cantidad de intentos de desmontar o inmovilizar a esta entidad, surgidos desde entidades estatales no muy desinteresadas, y por intentos judiciales, muchas veces orientados a descalificar la idoneidad de sus integrantes. El decreto 1122 de 1999 intentó destruir la Junta eliminando sus funciones fundamentales. En varias oportunidades, se le ha bloqueado en lo presupuestal, mediante reformas administrativas del Ministerio de Educación como sucede actualmente por los contenidos del decreto 0088 de 2000. La demanda continúa esta tradición, cuestionando la constitucionalidad de su composición, elección de representantes de contadores

públicos, el régimen de inhabilidades e incompatibilidades, las funciones y sus actuaciones sancionadoras, un lance profundo al corazón de la regulación profesional.

6.1. En cuanto a su composición, se demanda la inexequibilidad del artículo 16 de la ley 43 de 1990, al considerar violados los principios de imparcialidad, independencia y competencia, puesto que los integrantes de la Junta Central de Contadores no requieren, en su mayoría, ser Contadores Públicos y por ello, ignoran los asuntos sobre los que van a fallar, pues las conductas profesionales no se estiman por pares. Esto genera una violación del debido proceso. Cuando no actúan los titulares, situación que en la práctica constituye la norma, sus delegados, en gran medida, requieren la calidad de Contador Público, pero su representación es cuestionable, porque los delegatarios no se posesionan del cargo, ni existen reglas claras para el funcionamiento de la delegación.

La Corte considera que la delegación está amparada por el artículo 209 de la Constitución Política y que los principios de imparcialidad, independencia y competencia de que tratan los artículos 29, 228 y 230 de la misma Constitución se predicen del tribunal, no de las personas que eventualmente lo integran y éstos se encuentran protegidos en la normatividad. El tribunal tiene base legal en el artículo 26 de la nueva Constitución que autoriza la inspección y vigilancia del ejercicio de profesiones que impliquen riesgo social, y se concluye la exequibilidad de la norma cuestionada.

6.2. El siguiente artículo demandado es el 17. Se considera que el nombramiento, por parte de delegados de asociaciones, restringe el derecho de los no asociados para acceder al desempeño de cargos y funciones públicas. Debe anotarse, aunque este argumento no fue considerado, que los representantes de los contadores no requieren ser asociados a ninguna organización. La limitación establecida se concentra en la capacidad de elegir. La Corte considera que el procedimiento establecido hace procedente el proceso de elección, pues pretender la participación de la totalidad de los contadores públicos inscritos es imposible o por lo menos, muy difícil, lo que conduce a una irracionalidad.

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

En resumen, anota la Corte: "El órgano que produce la elección tiene su origen o fuente precisamente en los propios contadores organizados en asociaciones o colegios, y la elección se efectúa a través de un mecanismo democrático como es la asamblea de los delegados de las respectivas agremiaciones.

Ello no se opone a la Constitución, en la medida en que a través de este mecanismo antes que vulnerarse, se garantiza el derecho de acceso a las funciones públicas. El legislador, bien puede establecer, como lo ha hecho en este caso, ciertas restricciones razonables para que pueda asegurarse el acceso al ejercicio de funciones públicas; tales restricciones sólo serían inconstitucionales en cuanto se afectara el núcleo esencial de este derecho. Por las razones precedentes se declararán exequibles los numerales 1 y 3 del artículo 17."

6.3. Los demandantes consideran que el artículo 19, al establecer que las causales de inhabilidad, impedimento y recusación para los integrantes de la Junta Central de Contadores, son las mismas señaladas para los funcionarios de la Rama Jurisdiccional del Poder Público. Se incurre en una vaguedad e imprecisión que atenta contra el debido proceso disciplinario y los principios de transparencia e imparcialidad.

Considera la Corte, que la norma no adolece del vicio indicado y se ajusta a la Constitución, porque en materia de inhabilidad hay que entender que la norma indudablemente remite al artículo 150 de la ley Estatutaria de la Administración de Justicia y sobre impedimentos y recusaciones al artículo 30 del Código Contencioso Administrativo, norma que regula las actuaciones administrativas, si se considera que la Junta Central de Contadores, al ejercer función disciplinaria cumple funciones administrativas. La norma del artículo 19 se declara exequible.

6.4. La Junta Central de Contadores ha sido autosostenible. Ese factor actúa, como palanca favorable cuando se pone en tela de juicio su continuidad; sus recursos mediados por el presupuesto nacional provienen del cobro de servicios de inscripción profesional y expedición de certificaciones de acuerdo con el artículo 20-3 y el párrafo del mismo artículo. Los demandantes consideran que la norma no determina las bases y tarifas sobre las que se determina el valor de estos servicios, que terminan siendo establecidos arbitrariamente en violación al artículo 338 de la Constitución Política.

El valor a cobrar por la tarjeta profesional, debe estar determinado sobre la tarifa aplicada a una base gravable. Tal prescripción debe ser definición legal. Por lo tanto, siendo exequible condicionado el numeral tres del artículo veinte, incluida la reglamentación de la tarjeta profesional en aspectos operativos y materiales, ésta sólo puede ser cobrada para recuperar costos de acuerdo con una norma legal. No se plantea lo mismo acerca de las certificaciones a que hace relación el párrafo del mismo artículo por cuanto se considera que la Junta puede emitir certificaciones y su valor solo constituye una recuperación de costos directos, cuyo método, debe establecerse, pero es considerado exequible condicionado.

6.5. Los demandantes consideran con relación al artículo 21 de la ley 43, que la Junta Central de Contadores no puede designar a sus funcionarios como de libre nombramiento y remoción, por

cuanto el proceso de vinculación y retiro corresponde a la ley, argumento acogido por la Corte Constitucional, ya que el procedimiento se regula por la normatividad de carrera administrativa, declarando en consecuencia la inexecutable de la expresión de libre nombramiento y remoción de la misma. La Junta pierde la potestad de designar a sus funcionarios, la que dicho sea de paso no ha ejercido, dado que su presupuesto está incluido en el del Ministerio de Educación Nacional y es allí donde se define su ejecución.

6.6. En relación con las conductas punibles en el control disciplinario, se demandaron, el artículo 23 numeral 1 por considerar que en las amonestaciones en caso de faltas leves no hay tipicidad de conducta ni proceso de aplicación de pena, los numerales 2, 3 y 4 del artículo 25 porque no se identifican plenamente las conductas punibles y estas quedan a juicio de la Junta, la expresión la economía nacional del artículo 26.

En relación con el artículo 23, la Corte consideró que su objetivo no es describir las conductas punibles, solamente enunciarlas como sí se hace en los artículos 24, 25 y 26, definiendo las faltas que dan lugar a la imposición de multas, de suspensión de la inscripción del Contador Público y de la cancelación de ésta, lo que determina que por exclusión las demás faltas deben sancionarse únicamente con amonestación. Sobre el artículo 25 las normas acusadas consagran los elementos básicos de conductas sancionables y se adecuan al principio de la tipicidad, reconociendo que las expresiones manifiesta, manifiesto y flagrantemente no se requieren para tipificarlas.

En consecuencia, la Corte Constitucional declara exequibles el artículo 23, los numerales 2, 3 y 4 del artículo 25, salvo las expresiones "manifiesta", "manifiesto", "flagrantemente", contenidas en ellos y se declara inhabida para decidir sobre la expresión "la economía nacional" del numeral 1 del artículo 26 porque los demandantes no identificaron las bases de su demanda. Es curioso que la expresión flagrantemente del numeral 5 del artículo 25 no haya sido declarada inexecutable por las mismas consideraciones de los numerales 2, 3 y 4.

6.7. Se demanda la inconstitucionalidad del artículo 28, porque se considera que viola el principio de igualdad, al dar diferentes recursos a quienes son objeto de diferentes sanciones, al tiempo que se vulnera el debido proceso, al no describir de manera precisa el procedimiento a seguir, ni establecer las remisiones legales en caso de vacíos.

La Corte Constitucional recuerda la necesidad de realizar interpretaciones de contexto y no de textos fuera de él; la ley 43 tipifica claramente las conductas punibles en los artículos 23, 24, 25 y 26, y establece un procedimiento ajustado a la Constitución y en el artículo 21 remite al Código Contencioso administrativo como marco de sus actos, y en consecuencia, el artículo 28 se declara exequible.

7. NORMAS ÉTICAS

La siguiente sección de la demanda se orientó a las normas de Ética Profesional, en las cuales tuvo modificación el Artículo 37-6, ya comentado y el 52 donde se declaró la inexecutable de la expresión "La publicidad debe hacerse en forma mesurada". Hay una consideración general de la Corte en este tema y es que las normas éticas pueden superar las exigencias de la ley, siempre que no sean excesivas. Así, frente al artículo 45, se considera que es un asunto de diligencia y responsabilidad, definido en otras secciones del Código de Ética, y por tanto, la norma está precisada, no es vaga, ni deja al capricho de la Junta su tipificación.

El asunto relacionado con publicidad es otro tema de tradicional divergencia profesional, a partir del criterio de que en la competencia por el mercado de servicios fundamentados en el interés público no puede adoptarse la lógica de la libertad de mercado de las mercancías, más cuando se trata de una actividad que implica riesgo social que de no ser regulada, lleva fácilmente al abuso de derechos. La corte comparte con el demandante que la definición de mesurada es innecesaria y aporta vaguedad al artículo 52 y por ello decide la inexecutable parcial de este artículo, al tiempo que considera que las prescripciones del artículo 53 son normas éticas orientadas a evitar el abuso de derechos calificándolo ajustado a la Constitución.

8. EQUILIBRIO ENTRE OFERTA Y DEMANDA DE SERVICIOS PROFESIONALES

La demanda del artículo 73 se fundamenta en la violación del derecho de libre elección de profesión u oficio, libre acceso a la educación y la autonomía universitaria. Es un tema complejo, sobre todo en una profesión con superpoblación, con un crecimiento dinámico de la oferta en relación con el comportamiento deprimido de la demanda de este tipo de servicios profesionales. Pero el ordenamiento legal así lo establece y la Corte determina la inexecutable de este artículo que dicho sea de paso nunca se aplicó. La profesión debe idear recursos alternativos para la regulación del mercado.

CONCLUSIÓN GENERAL

Se ha presentado un análisis, tal vez todavía superficial, de un nuevo episodio de la confrontación de intereses sociales en el plano jurídico, que ocasionó gran desgaste de recursos aplicables a mejores causas, pero donde en términos generales, ganó la profesión y los intereses nacionales. Ya nos preparamos para un nuevo evento de esta interminable contradicción.